UNIVERSITATEA „ŞTEFAN CEL MARE” SUCEAVA



Facultatea de Ştiințe Economice şi Administrație Publică
Departamentul ID
Specializarea : *Economia Comerțului, Turismului Serviciilor, Contabilitate şi Informatică de Gestiune*
anul I

BAZELE CONTABILITĂȚII

Prof. univ. dr. Elena HLACIUC

2007

CUPRINS

CAPITOLUL 1 OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

OBIECTIVE:
În acest capitol se regesesc informații referitoare la:
- *conceptele de principii, teorie, practică şi ştiință;*
- *condițiile existenței unei ştiinței;*
- *statutul contabilității;*
- *definirea obiectului contabilității;*
- *entități patrimoniale, obiect de studiu al contabilității;*
- *conceptele de exerciții financiar şi independența exercițiului;*
- *abordări contabile ale principiilor contabile;*
- *dualismul contabil şi sisteme de contabilitate;*
- *utilizatorii de informații contabile;*
- *clasificarea şi definirea structurilor componente ale situațiilor financiare;*
- *conceptul de metodă contabilă;*
- *procedeele metodei contabilității;*
- *mobilitatea bilanțului sub influența operațiunilor economice;*
- *sistemul de calcul digrafic;*
- *conturile - concept, structură, reguli de funcționare;*
- *calcule periodice de sinteză.*

Ca disciplină ştiințifică independentă, contabilitatea face parte din sistemul de cunoaştere umană, având *un obiect propriu,* adică un grup de fapte şi de fenomene de care se ocupă precum şi o cale rațională în măsură să dimensioneze demersul cognitiv pentru cunoaşterea acestui univers, adică o *metodă proprie.*

1.1. DIMENSIUNI SEMANTICE ACTUALE ALE TERMENULUI "CONTABILITATE"

Însemnările, calculele şi reflecțiile de natură economico – financiară asupra bunurilor materiale acumulate, a modificărilor în timp a avuției deținute, precum şi cele ce privesc raporturile economico – juridice generatoare de decontări şi pe care le desemnăm în zilele noastre cu termenul de ***contabilitate*** au fost însoțitori nedespărțiți ai evoluției vieții materiale în toate epocile istorice.

Firesc, de la cele mai vechi urme de însemnări economice de pe tăblițele pictografice pe care se consemnau bunurile deținute, rămase din timpul primului templu din Uruk – vechi de mai bine de 5000 de ani – şi până la sistemul contabil de informații din zilele noastre, realizat cu ajutorul calculatorului electronic, progresele în practicarea acestei cunoaşteri specializate sunt remarcabile.

Gradul de elaborare la care s-a realizat aplicarea contabilității în diverse epoci istorice a fost diferit pentru că felurite au fost atât amploarea vieții economice care a impus demersul cognitiv cât şi stadiul atins de evoluția generală a ştiinței şi tehnicii epocii şi îndeosebi acumulările, în plan gnoseologic din domeniul contabilității.

Necesitatea cunoaşterii permanente a universului mişcărilor de valori şi a raporturilor economico – juridice care generează decontări băneşti, circumscrise unei entități economico – sociale, a transformat ansamblul de acțiuni îndreptate în direcția realizării deziderattului cognitiv într-o funcție a organismului, respectiv funcția contabilă.

Diversificarea continuă şi complexitatea crescândă pe care le-au cunoscut în evoluția lor istorică, perimetrele contabile (entitățile economico – sociale) au condiționat comanda socială şi au marcat procesul de perfecționare a acestei funcții.

Gândirea şi limbajul au permis şi în domeniul contabilității să se realizeze o acumulare a experienței ştiințifice a predecesorilor. Pe măsură ce ne apropiem de zilele noastre procesul de dobândire de noi cunoştințe asupra domeniului propriu, de rafinare logică a edificiului ştiințific al contabilității s-a amplificat.

Ca o consecință nemijlocită a dinamicii acestor procese, a complexității crescânde a acestora în timp, însăşi cuvântul “contabilitate” şi-a îmbogățit semnificațiile.

Termenul “contabilitate” a fost împrumutat de români din limba franceza. Aici, expresia “comptabilité” are rădăcina “compte” sinonim în limba română cu “socoteala”. De la “compte” s-a obținut adjectivul “comptable” (ceea ce ține de socoteală) iar prin substantivarea acestuia din urmă s-a ajuns la “comptabilité”.

În lucrările de specialitate tipărite în limba română până la primul deceniu al secolului XX, el apărea scris, cel mai des, în grafia “comptabilitate”.

Astăzi cuvântul “contabilitate” acoperă, în limba română, sfere şi primeşte înțelesuri diferite.

Cu el se defineşte *disciplina ştiințifică independentă*, cu statut propriu în familia ştiințelor sociale, sistemul ştiințelor economice.

Ca ştiință, contabilitatea îşi are elaborată construcția sa teoretică prin cuprinderea într-un sistem logic a unei sume de axiome, principii, legi, legități, concepte şi teorii prin care se *realizează condensarea de cunoştințe* privind grupul de fapte şi de fenomene ce formează obiectul ei de studiu. În universul mişcărilor de valori exprimabile în bani şi a raporturilor economico – juridice care provoacă decontări băneşti – indiferent de tipul de entitate economico – socială căreia îi este circumscris – contabilitatea călăuzeşte gândirea *atât în explicarea cauzală* cât şi în *prevederea viitorului curs al faptelor şi fenomenelor cuprinse în obiectul ei*. La fel ca oricare ştiință, contabilitatea are şi ea un obiect propriu, o metodă specifică, descoperă legi şi stabileşte legități care îi aparțin şi dispune de un vocabular al ei.

Pe baza fondului cognitiv fixat prin conceptele fundamentale, prin principiile, legile, legitățile, ipotezele şi teoriile sale, contabilitatea şi-a elaborat şi perfecționat o tehnică specifică, adaptată fiecărui tip de entitate economico – socială.

Trecerea de pe planul gândirii teoretice pe planul contabilității aplicate la realitățile unui anumit perimetru contabil (regii autonome, societăți comerciale, instituții publice etc.), în condiții concrete de timp şi spațiu, se finalizează într-un sistem de informații (conturi, balanțe de verificare, bilanț, calculații de costuri şi prețuri, analize comparative, calcule previzionale) care la un loc s-au obişnuit - în limba româna – a fi definite tot cu *termenul de contabilitate*.

Pentru desemnarea celei mai vechi părți din sistemul de informații contabile, cel realizat prin ansamblul de conturi, balanțe, bilanț şi inventar şi a acțiunii de realizare a acesteia s-au folosit la noi expresiile: “catastife”, “ținerea registrelor” iar mai târziu cea de “evidență contabilă”.

Atunci când aceste informații erau obținute prin aplicarea principiului de reflectare descris încă din secolul al XV-lea de către savantul italian Luca Paciolo se foloseau expresiile “dopia scriptura” ori “partida dublă”.

În practică i se spune “Contabilitate” şi compartimentului funcțional al structurii economico – sociale în care se realizează neîntrerupt sistemul de informații contabile. Este un al treilea înțeles în care este folosită la noi expresia “contabilitate”.

În România, entitățile economico-sociale îşi pot organiza realizarea sistemului de informații contabile *în compartimente distincte* conduse de directorul economic, contabilul şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție şi care trebuie să aibă studii economice superioare. Contabilitatea poate fi organizată şi condusă şi pe bază de contracte de prestări de servicii de către *persoane juridice autorizate* sau de persoane fizice care au calitatea de *expert contabil*, respectiv de *contabil autorizat*. Atunci când contabilitatea unor agenți economici este condusă de către *persoane care nu au calificarea necesară recunoscută*, iar cifra de afaceri depăşeşte nivelul stabilit pentru fiecare exercițiu de către Ministerul Finanțelor Publice, **situațiile financiare anuale** vor fi întocmite în baza unor contracte încheiate numai de persoane fizice sau juridice calificate, autorizate.

În cadrul contabilității ca activitate şi sistem de informații specializate, distingem existența a două componente: **contabilitatea financiară** şi **contabilitatea de gestiune**.

Contabilitatea financiară, cunoscută şi sub numele de contabilitate generală este destinată să furnizeze informația contabilă elaborată după norme unitare, reglementate.Pe lângă utilizarea

internă, această informaţie este obligatorie a fi comunicată şi în exteriorul entităţii. Investitorii, angajaţii, creditorii, furnizorii şi alţi creditori, clienţii, statele şi instituţiile acestora, publicul, sunt principalii utilizatori externi.

Contabilitatea de gestiune se organizează pentru a furniza toată informaţia contabilă necesară pentru gestiunea internă a entităţii economico-sociale. Ea este destinată managerilor acelei entităţi. În elaborarea ei se ţine seama de specificul activităţii şi de necesităţile proprii.

Ca disciplină de învăţământ, *"Bazele contabilităţii"* se opreşte mai mult asupra dimensiunilor primului înţeles. În măsura în care se stăruie asupra desprinderii unor norme ştiinţifice generale privind organizarea şi realizarea sistemului informaţional contabil, a conducerii compartimentului funcţional şi acestea din urmă formează subiecte de reflecţii în cadrul acestei discipline de învăţământ.

1.2. DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂŢII

Pentru a evita o interpretare greşită trebuie să precizăm că există pentru oricare ştiinţă o deosebire între obiectul de cercetare şi universul său ştiinţific. Cunoaşterea ştiinţifică este un proces de pătrundere progresivă dinspre "fenomen" spre "esenţă". Definirea obiectului contabilităţii – ca şi în cazul celorlalte ştiinţe – înseamnă precizarea grupului de fapte de care urmează să se ocupe. Ea se face în stadiul de cunoaştere ca "fenomen". Aceasta este o cunoaştere intuitivă. Adevărata cunoaştere ştiinţifică începe de abia de aici înainte. Altfel spus, a defini obiectul contabilităţii înseamnă a preciza domeniul potenţial asupra căruia poate să se întindă cunoaşterea ei specifică.

Obiectul propriu unei ştiinţe însemnă, aşadar, o categorie de fapte, un anumit grup de fenomene, de care se ocupă numai ştiinţa respectivă şi pe care le interpretează dintr-un anumit unghi de vedere, stabilind raporturi invariabile între fenomene şi cauzele care le-au produs, într-un cadru de categorii specifice.

Existenţa şi mişcarea valorilor s-au constituit în materie de studiu pentru contabilitate odată cu procesul de conturare a ei ca un demers specializat. Sensul pe care îl atribuim aici termenului "valoare" este cel de bun, de avere, de bogăţie. În măsura în care ansamblul mişcărilor de valori poate fi exprimat în bani, cunoaşterea contabilă se poate ridica de la concret la abstract şi de aici să continue drumul spre concretul abstract pentru întregul obiect de studiu. Cu toate acestea, etalonul bănesc nu trebuie privit ca un fetiş al contabilităţii. Complementar şi cu un grad de generalizare mai restrâns se pot folosi şi alte etaloane cum sunt cele care ţin seama de însuşirile naturale ori etalonul muncă. În afara mişcărilor de valori, contabilitatea cercetează şi raporturile economico-juridice care generează decontări băneşti.

Cercetarea mişcărilor de valori exprimabile în bani şi a raporturilor economico-juridice care generează decontări băneşti se face constituindu-le în universuri circumscrise unor structuri economico-sociale. Drept categorii generice, cu care se poate opera atunci când se are în vedere entitatea economico-socială în cunoaşterea căreia trebuie să intervină contabilitatea ca ştiinţă aplicată, se folosesc expresiile "perimetru de studiu al contabilităţii", "perimetru contabil", "unitate patrimonială", "entitate economico-socială". În *perimetru contabil* se poate constitui oricare regie autonomă, societate comercială, instituţie publică, bancă, ori chiar economia naţională. Şi o gospodărie casnică poate deveni perimetru de studiu pentru contabilitate. Pentru ca o anumită structură economico – socială să poată deveni perimetru contabil ea trebuie să aibă autonomie funcţională şi centru propriu de decizii. De regulă calitatea de titulară de patrimoniu a entităţii economico-sociale date îi conferă acesteia atributele de mai sus.

Universul materiei contabile poate fi – pe o anumită treaptă a evoluţiei istorice – mai întins decât grupul de fapte şi fenomene asupra cărora se aplică, în acel moment, sistemul de calcul propriu.

Contabilitatea cercetează grupul de fapte şi de fenomene, care formează conţinutul obiectului său, sub un unghi de vedere propriu. Suntem în faţa cunoaşterii specifice contabilităţii în momentul în care valoarea este privită după forma concret materială pe care o îmbracă *şi în acelaşi*

timp după proveniența ei în perimetru contabil sau, dacă valoarea a fost creată în acest perimetru, după destinația ce i se dă. Pentru primul aspect se foloseşte termenul "active" - şi interesează mişcarea şi transformarea acestora - iar pentru cel de al doilea aspect se foloseşte termenul de "pasive".

În concluzie, obiectul contabilității poate fi definit ca fiind *ansamblul mişcărilor de valori, exprimabile în bani, dintr-un perimetru de mică sau mare întindere (regie autonomă, societate comercială, instituție publică, societate bancară etc.) precum şi raporturile economico-juridice în care unitatea patrimonială este parte şi care generează decontări băneşti; calculele contabilității reflectă deodată mişcarea şi transformarea activelor precum şi pasivele în ordinea lor de formare şi după destinația lor în procesul de reproducție.*

1.3. PERIMETRE CONTABILE ÎN ECONOMIA ROMÂNEASCĂ

Tipurile de entități economico-socialeile din economia românească în care, potrivit Legii contabilității, este obligatorie organizarea şi conducerea contabilității proprii sunt: societățile comerciale (societățile în nume colectiv, societățile în comandită simplă,societățile pe acțiuni, societățile în comandită pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată); societățile/companiile naționale;regiile autonome; institutele naționale de cercetare-dezvoltare; societățile agricole; organizațiile cooperației meşteşugăreşti; organizațiile cooperative şi celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale; instituțiile publice de subordonare centrală şi locală; asociațiile; fundațiile; sindicatele; unitățile de cult; alte organizații obşteşti; celelalte persoane care au dobândit personalitate juridică, potrivit legii; persoane fizice care au calitate de comerciant; persoane fizice care prestează activități independente sau care exercită în mod obişnuit acte de comerț şi sunt înmatriculate la Oficiul registrului comerțului.

La nivelul economiei naționale obiectul principal de studiu pentru contabilitate îl constituie patrimoniul național format din patrimoniul public şi cel privat, inclusiv solul, bogățiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potențial economic, evaluate în expresie bănească precum şi execuția bugetului de stat.

1.4. ETAPE ÎN DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

În procesul de conturare a grupului de fapte şi a categoriei de fenomene de care urma să se ocupe contabilitatea şi în efortul pentru definirea acestuia se pot stabili trei mari perioade.

Prima perioada durează până în 1494 când apare cea dintâi lucrare „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportiona et proportionalita", în care este riguros descrisă tehnica contabilă venețiană[1], cea mai perfecționată din acea vreme.

Perioada următoare se încheie odată cu apariția în 1795 a lucrării lui Edmond Degranges "La tenue des livres rendue facile", operă remarcabilă, prin sistematizarea teoretică a tehnicii contabile pe care o realizează.

Perioada care urmează, cea de-a treia, ține până în zilele noastre. Este epoca de fundamentare a contabilității ca ştiință, de apariție a doctrinelor contabile şi în care preocupările pentru definirea obiectului contabilității sunt mult mai numeroase.

[1] Giovanni Antonio Taglienti – autorul lucrării *Luminario di Arithmetica*, 1525 – este primul care foloseşte expresia "doppia srittura" (scriere dublă) pentru a defini sistemul de înregistrare în partidă dublă. În fixarea acestei expresii el pleacă de la observarea aspectelor exoterice şi anume de la faptul că operațiunile se consemnează mai întâi în mod cronologic în *Jurnal* şi apoi, de aici, ele se sistematizează într-un alt registru *Cartea mare*. Până la sfârşitul secolului al XVIII-lea, în afara Italiei, sistemul de înregistrare era cunoscut sub numele de *metoda italiană*. În 1775 Pietro Paolo Scali propune termenul "partida dublă". La 1889, E. Léautey desemnează sistemul de înregistrare cu expresia "digrafic".

1.5. SFERA ŞI CONȚINUTUL NOȚIUNII DE METODĂ ÎN CONTABILITATE

Metoda în știință reprezintă produsul teoretic cel mai activ în sensul că jalonează calea dobândirii de cunoştinţe noi. Pentru a călăuzi cercetarea grupului de fapte şi categoriei de fenomene de care se ocupă, contabilitatea are o metodă proprie de investigaţie ştiinţifică. Ea se identifică cu calea raţională în măsură să arate succesiunea de trepte în cunoaşterea ştiinţifică a ansamblului mişcărilor de valori exprimabile în bani şi a raporturilor economico-juridice care provoacă decontări băneşti dintr-un perimetru contabil. În acest demers cognitiv gândirea raţională distinge trei trepte şi anume:

- reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanț mobil;
- sistemul de calcul contabil digrafic;
- calcule periodice de sinteză.

Prin conceptul de "bilanț", cu care se operează pe prima treaptă a metodei, se fixează în ştiinţa contabilităţii unghiul specific din care aceasta cercetează propriu său domeniu şi în sensul căruia îşi structurează universul mişcărilor de valori exprimabile în bani şi raporturile economico-juridice care provoacă decontări băneşti.

Reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanț mobil descifrează modul cum trebuie interpretate faptele generatoare de mişcări de valori după influenţa pe care o au ele asupra situaţiei economico-financiare a perimetrului contabil. Această treaptă a metodei stabileşte cum trebuie să gândim asupra obiectului contabilităţii pentru a avea o gândire contabilă.

Sistemul de calcul contabil digrafic reia pe un alt plan demersul cognitiv de pe prima treaptă. Aici, cunoaşterea printr-o succesiune de sinteze a perimetrului contabil este înlocuită cu calcule independente asupra situaţiei şi evoluţiei în timp a fiecăreia din structurile bilanţului, calcule numite "conturi" ce se reunesc într-un sistem în măsură să acopere întregul obiect de studiu al contabilităţii.

Pe cea de treia treaptă a metodei contabilităţii, aceea a "*calculelor periodice de sinteză"* se concepe revenirea la sinteza asupra unei părţi din universul materiei contabile (balanţele analitice, calculaţia costurilor, calculaţia rezultatelor, Anexa) sau a întregului univers (balanța sintetică, bilanț,). Prin *analiza comparativă* se concepe valorificarea experienţei trecutului şi descifrarea căii optime în mersul activităţii economico-financiare, iar prin *calculele previzionale* contabilitatea devine călăuză pentru viitor.

În concluzie, prin cele trei trepte ale metodei contabilităţii se reflectă întreaga perspectivă dinamică a procesului cognitiv şi acţiunea spre construcţii noi.

Ca oricare altă ştiinţă particulară, contabilitatea şi-a stabilit, în procesul dezvoltării sale istorice, o sumă de convenţii, de procedee şi tehnici prin care, conştient sau mai puţin conştient, se realizează metoda ei. Ele au rolul de "instrumente" practice de realizare a intenţiei teoretice cuprinse în metodă. Principiile şi convenţiile contabile, documentarea, evaluarea, inventarierea sunt asemenea instrumente practice.

1.6. PRINCIPII ŞI CONVENȚII CONTABILE

Obiectivul contabilităţii, îndeosebi al contabilităţii financiare îl constituie elaborarea de sinteze anuale sincere şi conforme cu regulile astfel încât să dea o imagine fidelă clară şi completă a patrimoniului, rezultatelor şi situaţiei financiare a unităţii patrimoniale. *Regularitatea* înseamnă conformitatea cu reglementările, sau în absenţa acestora, cu principiile general admise. Aceste reguli sunt fixate de lege, de jurisprudenţă, de organizaţiile profesionale competente (la noi Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România). *Sinceritatea* se defineşte ca fiind aplicarea cu bună credinţă a acestor reguli şi proceduri în funcţie de cunoaşterea de către contabil a realităţii şi importanţei operaţiunilor, evenimentelor şi situaţiilor.

Pentru a ajunge la imaginea fidelă a rapoartelor contabile anuale doctrina contabilă recomandă următorul demers:

♦ obținerea conturilor urmează să se facă după o procedură şi o organizare contabilă adaptate la natura şi dimensiunile întreprinderii;
♦ controlul conturilor, de către revizorii externi, efectuat în conformitate cu uzanțele profesionale universal admise;
♦ publicarea clară şi corectă a conturilor astfel încât utilizatorii să-şi poată forma o opinie pertinentă cu privire la situația reală a întreprinderii.

Normalizatorii români apreciază şi ei că respectarea cu bună credință a regulilor privind patrimoniul şi a principiilor şi normelor contabile permite în mod normal obținerea imaginii fidele.

Reglementările contabile, din 17 noiembrie 2005, conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene se referă în mod explicit la nouă principii contabile generale care sunt avute în vedere la evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare anuale conform contabilității de angajamente și anume: al continuității activității; al permanenței metodelor; al prudenței; al independenței exercițiului;al evaluării separate a elementelor de activ de datorii; al intangibilității bilanțului de deschidere ; al necompensării; al prevalenței economicului asupra juridicului; al praguli de semnificație.

Conform contabilității de angajamente efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când acestea se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit), şi sunt înregistate în evidențele contabile şi raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Principiul continuității activității presupune că entitatea economico-socială dată îşi continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității. Acest principiu justifică reportul în exercițiile următoare al costului imobilizărilor necorporale amortizabile sau al altor cheltuieli. Aprecierea continuității activității constă în cercetarea existenței elementelor care fac să apară un risc de necontinuitate. Necontinuitatea poate avea consecințe importante printre care: diminuarea sau dispariția valorii anumitor active (stocuri, cheltuieli de constituire, cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții), precum şi creşteri de pasiv cum ar fi: indemnizații datorate personalului care va fi concediat; penalități pentru anularea contractelor cu terții, reintegrarea unor provizioane.

Principiul permanenței metodelor presupune continuitatea aplicării regulilor şi normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor astfel încât să se asigure consecvența de la un exercițiu financiar la altul.

Principiul prudenței. Prudența reprezintă aprecierea rezonabilă a faptelor, în vederea evitării riscului de a transfera într-o perioadă viitoare incertitudinile prezente, susceptibile să afecteze patrimoniul şi rezultatele întreprinderii. Potrivit principiului prudenței nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile si pierderile posibile generate de desfăşurarea activității exercițiului curent sau anterior. Acest principiu conduce la un tratament diferențiat al cheltuielilor şi veniturilor. Un venit nu trebuie contabilizat decât atunci când este realizat, în timp ce cheltuiala trebuie să fie luată în calcul deîndată ce realizarea sa este probabilă sau eventuală. Prudența nu justifică crearea de rezerve latente sau ascunse. Principiul prudenței se bazează pe ipoteza că din punct de vedere al terților externi întreprinderii supraestimarea profiturilor şi a valorii activelor este mai periculoasă decât subestimarea lor.

Principiul independenței exercițiului presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă. Regulile de stabilire a diferitelor sinteze contabile au impus principiul duratei de un an al exercițiilor contabile, principiu de la care se poate recurge la derogări doar în mod excepțional. Independența exercițiilor presupune o corelare a veniturilor cu cheltuielile, în sensul că cheltuielile urmează să se impute întotdeauna rezultatului aceluiaşi exercițiu în care s-au imputat şi veniturilor la a căror obținere au contribuit.

Principiul necompensării presupune ca elementele de activ şi de pasiv, de venituri şi de cheltuieli să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat nefiind admisă compensarea între

posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanţului, precum şi între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii presupune ca, în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziţii din bilanţ, să se determine separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere a unui exerciţiu. Potrivit acestui principiu bilanţul de deschidere a unui exerciţiu trebuie să corespundă bilanţului de închidere a exerciţiului precedent.

Potrivit *principiului prevalenţei economicului asupra juridicului*, informaţiile prezentate în situaţiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi tranzacţiilor nu numai forma lor juridică. Fondul tranzacţiilor sau a altor evenimente nu este întotdeauna în concordanţă cu ceea ce transpare din forma lor juridică sau convenţională. În asemenea situaţii, pentru ca informaţia să prezinte în mod credibil evenimentele şi tranzacţiile pe care le reprezintă, este necesar ca acestea să fie contabilizate şi prezentate în concordanţă cu fondul lor şi cu realitatea economică şi nu doar cu forma lor juridică.

Principiul pragului de semnificaţie presupune ca orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situaţiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură, sau cu funcţii similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Informaţiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situaţiilor financiare.

Normalizatorii străini au reţinut şi alte principii decât cele prezentate până aici. Reţine astfel atenţia principiul nominalismului.

Principiul nominalismului (sau al costului istoric) presupune că unitatea monetară este stabilă şi că se pot însuma valori exprimate în unităţi monetare din perioade diferite. Ca urmare, bunurile cumpărate sunt înregistrate, la data intrării în patrimoniu, la costul de achiziţie şi vor rămâne evaluate la acest cost până la ieşire, mai puţin în cazurile în care se apelează la reevaluare.

1.7. CONCEPTUL, CLASIFICAREA ŞI EVALUAREA ACTIVELOR ŞI PASIVELOR(DATORIILE ŞI CAPITALURILE PROPRII)

Universul materiei contabile, circumscris unui perimetru prealabil definit, primeşte o primă dublă interpretare fixată prin categoriile "active" şi "pasive". Cu termenul de "active" se defineşte în contabilitate *interpretarea ca existenţe concret materiale a bunurilor cu valoare de schimb.* Termenul "pasive" se referă la acelaşi univers al materiei contabile, dar privit după provenienţa ei.

Forma concret-materială sub care apar bunurile precum şi structura acestora diferă de la un perimetru contabil la altul. Asupra ei îşi pune amprenta sfera circuitului economic şi ramura de activitate în care se organizează perimetrul contabil, volumul şi gradul de complexitate a producţiei, organizarea exploatării şi structura tehnologică, ritmul de producţie etc. Şi pasivele din care provin valorile exprimabile în bani şi raporturile economico-juridice care generează decontări băneşti pot diferi de la un perimetru contabil la altul. Forma de proprietate, viteza cu care se înnoiesc mijloacele în circuitul economic, starea de sănătate financiară, relaţiile băneşti cu alte perimetre au influenţe asupra naturii şi structurii pasivelor.

Ca disciplină ştiinţifică în sistemul ştiinţelor economice, contabilitatea caută să descifreze ordinea economică şi ordinea de drept atât în interpretarea materiei contabile ca existenţă concret materială cu valoarea de schimb cât şi în interpretarea acesteia ca datorie sau capital propriu. Ordinea economică în aspectul concret material înseamnă încadrarea valorilor individuale în mase patrimoniale care să caracterizeze "*compunerea şi utilizarea bunurilor în circuitul economic*" specific unităţii patrimoniale cercetate. Astfel acelaşi bun sub aspect concret material, - de exemplu, scândură de brad - poate fi într-o întreprindere care debitează din buşteni scândură - un "produs finit" atunci când procesul tehnologic se opreşte la acest stadiu de prelucrare şi când urmează a fi livrată terţilor. Poate fi încadrată în categoria "materii prime" într-o întreprindere care confecţionează mobilier şi când aceasta este achiziţionată de la terţi şi se regăseşte în substanţa

mobilei obținută. Atunci când scândura este achiziționată cu scopul de a fi comercializată, se încadrează în masa patrimonială desemnată cu termenul “mărfuri”.

Ordinea economică în interpretarea materiei contabile ca “*datorie ori capital propriu*” presupune regruparea în mase patrimoniale astfel încât prin ele să se fixeze ordinea de formare şi destinația în procesul de reproducție. Se ajunge astfel, de exemplu, să se facă distincție între un credit obținut de la bancă pe termen scurt şi un altul în care rambursarea trebuie făcută după mai mult decât durata unui exercițiu. În primul caz este vorba despre o masă patrimonială care trebuie rambursată băncii din lichiditățile aceluiaşi exercițiu. În cea de a doua situație este vorba de o resursă de care se poate beneficia durabil.

Aspectul economic primează. Cu toate acestea contabilitatea nu neglijează nici aspectul juridic sub care poate fi interpretată materia contabilă. Se ajunge astfel, prin aprofundarea caracterizării juridice a “activelor”, ca acestea să genereze mase patrimoniale omogene sub aspectul lor de “obiecte de drepturi şi de obligații”, iar pasivele“să genereze mase patrimoniale omogene sub aspectul lor de “drepturi şi obligații” pecuniare. La fixarea maselor patrimoniale omogene atât în aprofundarea interpretării ca “active” cât şi în interpretarea ca “pasive” ordinea economică se poate completa cu ordinea de drept.

O sinteză asupra conceptelor de “active” şi “pasive” se poate prezenta ca în *figura nr.1*.

Figura nr.1 Conceptele: „active” şi „pasive”

• Active (Existența concret materială a bunurilor cu valoare de schimb) ✓ Mijloace în compunerea şi utilizarea lor în circuitul economic ✓ Obiecte de drepturi şi obiecte de obligații	Universul materiei contabile aparținând unei persoane fizice sau juridice	• Pasive (Proveniența bunurilor) ✓ Datorii şi capitaluri proprii în ordinea lor de formare şi după destinație în procesul de reproducție ✓ Drepturi şi obligații pecuniare

Masele patrimoniale legate direct de evaluarea poziției financiare sunt: *activele, datoriile* şi *capitalul propriu*.

Un activ poate fi definit ca reprezentând o avere controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice ulterioare pentru întreprindere. Beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potențialul de a contribui, în mod direct sau indirect, la fluxul de numerar şi echivalente ale numerarului către întreprindere.

De regulă, activele sunt utilizate de întreprinderi pentru a produce bunuri, a executa lucrări sau a presta servicii capabile să satisfacă dorințele sau necesitățile clienților. De aceea aceştia sunt dispuşi să plătească pentru a le obține, contribuind astfel la fluxul de trezorerie al întreprinderii.

Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în întreprindere pe următoarele căi principale:

- activul utilizat separat sau împreună cu alte active pentru producția de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii va genera beneficii economice atunci când acestea se vor vinde;
- când este schimbat cu alte active;
- când este utilizat pentru stingerea unei datorii;
- când este repartizat acționarilor întreprinderii.

Forma fizică nu este esențială pentru existența unui activ. Brevetele, licențele, mărcile etc. sunt active dacă se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare întreprinderii şi dacă sunt controlate de aceasta.

Nici *dreptul de proprietate* nu este esențial pentru determinarea existenței unui activ, deşi de regulă, dreptul de proprietate asigură controlul beneficiilor oferite de proprietatea respectivă. Într-un

contract de leasing financiar, deşi dreptul de proprietate se capătă la sfârşit, bunul deținut de locatar este un activ întrucât acesta controlează beneficiile oferite de acel bun.

Un bun poate satisface definiția unui activ, chiar şi fără existența unor drepturi legale. Aşa spre exemplu, know-how-ul obținut dintr-o activitate de dezvoltare satisface definiția unui *activ* atunci când întreprinderea controlează beneficiile acestui know-how ca urmare a faptului că îl ține secret.

Datoriile reprezintă obligații *actuale* ale întreprinderii ce decurg din *evenimente trecute* şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice.

O caracteristică esențială a unei datorii este dată de faptul că întreprinderea are o obligație actuală, adică un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel.

Stingerea unei obligații se poate face în mai multe moduri, dintre care mai importante sunt:

- plata în numerar;
- transferul de active;
- prestarea de servicii;
- înlocuirea respectivei obligații cu o altă obligație;
- transformarea obligației în capital propriu;
- renunțarea creditorului la drepturile sale.

Unele datorii pot fi determinate doar prin utilizarea unui grad ridicat de estimare. În unele țări aceste datorii pot fi considerate drept provizioane, în alte țări, unde datoriile includ doar sumele ce pot fi stabilite fără să fie nevoie de estimări, ele nu sunt privite ca datorii.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acționarului în activele unei întreprinderi, dar după deducerea tuturor datoriilor sale.

Diversitatea categoriilor de mase patrimoniale sub care se pot prezenta activele şi pasivelor poate fi clasificată ca în *figura nr.2.*

Figura nr. 2. Clasificarea activelor şi a pasivelor

ACTIVE	PASIVE
1. ACTIVE IMOBILIZATE (IMOBILIZĂRI)	**1.CAPITALURI PROPRII**
1.1. Imobilizări necorporale	**1.1.Capitaluri proprii ale activității**
- Cheltuieli de constituire;	- Capital;
- Cheltuieli de dezvoltare;	- Prime legate de capital;
- Concesiuni brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi active similare;	- Rezerve;
- Fond comercial;	- Rezerve din reevaluare;
- Alte imobilizări necorporale;	- etc.
- Imobilizări necorporale în curs.	**1.2. Capitaluri proprii cu destinație specială**
1.2. Imobilizări corporale	**-** Profitul reportat;
- Terenuri şi amenajări de terenuri;	
- Construcții;	
- Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații;	**2.Datorii**
- Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale	**2.1Datorii în angajamente**
- Imobilizări corporale în curs.	- Furnizori;
1.3. Imobilizări financiare	- Efecte de plătit;
- Acțiuni deținute la entitățile afiliate	- Furnizori de imobilizări;
- Interese de participare	**-** Efecte de plătit pentru imobilizări;
Împrumuturiacordate pe termen lung	- Furnizori - facturi nesosite;
- Alte titluri imobilizate;	- Clienți creditori;

- Creanțe imobilizate.	- Personal-salarii datorate;
2.Active circulante	- Personal-ajutoare materiale datorate;
2.1. Active circulante materiale (stocuri şi producție în curs de execuție)	- Participarea personalului la profit;
- Materii prime;	- Drepturi de personal neridicate;
- Materiale consumabile;	- Rețineri din salarii datorate terților;
- Materiale de natura obiectelor de inventar;	- Dividende de plată;
- Produse în curs de execuție;	- Alte datorii în legătură cu personalul;
- Lucrări şi servicii în curs de execuție;	- Asigurări sociale;
- Semifabricate; Produse finite;	- Ajutor de şomaj;
- Produse reziduale;	- Alte datorii sociale;
- Produse aflate la terți etc.	- T.V.A. de plată;
- Animale aflate la terți;	- Impozitul pe profit (venit);
- Mărfuri aflate la terți;	- Impozitul pe venituri de natura salariilor;
- Ambalaje aflate la terți;	- Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate;
- Mărfuri;	- Creditori diverşi;
- Ambalaje;	- etc.
2.2. Active circulante în decontare(creanțe)	**2.2. Datorii în credite**
- Clienți;	- Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
- Efecte de primit de la clienți;	- Credite bancare pe termen lung;
- Clienți facturi de întocmit;	- Datorii ce privesc imobilizările financiare;
- Furnizori – debitori;	- Alte împrumuturi şi datorii asimilate;
- Avansuri acordate personalului etc.	- Decontări în cadrul grupului;
- Debitori diverşi, etc.	- Decontări privind interesele de participare;
2.3. Active circulante de trezorerie	- Sume datorate asociaților;
- Acțiuni; Obligațiuni;	- Credite bancare pe termen scurt;
- Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate;	- etc.
- Valori de încasat;	
- Conturi curente la bănci; Casa;	
- etc.	

Mijloacele imobilizate (numite şi: imobilizări, active imobilizate sau active fixe) sunt bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare.

*Mijloacele imobilizate-necorporale (*imobilizări necorporale, active fixe necorporale, imobilizări intangibile) reprezintă imobilizări care nu se concretizează, de regulă, în bunuri materiale ci în valori consumate de pe urma cărora se obțin efecte în mai multe exerciții.

Mijloace imobilizate-corporale (imobilizări corporale, active fixe corporale, imobilizări fizice) reprezintă activele care sunt deținute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative. Imobilizările corporale se concretizează în bunuri fizice cum sunt: terenurile inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora, şi mijloacele fixe. Se consideră *mijloc fix* obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele două condiții: (1) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului (pentru anul 2002 limita valorică este de 8.000.000 lei) şi (2) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Sunt asimilate mijloacelor fixe: investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie; capacitățile puse în funcțiune parțial; investițiile pentru descopertă, în vederea valorificării de substanțe minerale utile,

cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă; investiţiile efectuate la mijloace fixe cu scopul modernizării acestora şi care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe. Aceste investiţii de modernizare trebuie să aibă următoarele efecte: să îmbunătăţească efectiv performanţele mijloacelor fixe faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial şi să asigure obţinerea de venituri suplimentare faţă de cele realizate cu mijloacelor fixe iniţiale. Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe le împarte în grupe, subgrupe, clase şi subclase, iar pentru unele, şi în familii. Clasificarea actuală grupează mijloacele fixe amortizabile în 6 grupe principale: 1. Construcţii; 2. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru); 3. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare; 4. Mijloace de transport; 5. Animale şi plantaţii; 6. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Mijloace imobilizate financiare (imobilizări financiare, active fixe financiare) sunt imobilizările care îmbracă forma de investiţii financiare pe termen lung în valori producătoare de venituri financiare.

Mijloacele circulante (active circulante) reprezintă acele mijloace care datorită naturii şi destinaţiei lor nu pot rămâne o perioadă lungă de timp în unitatea patrimonială respectivă, de regulă, doar într-un circuit sau ciclu de fabricaţie. Ele îmbracă forma: *stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie* destinate fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie fie a fi consumate la prima lor utilizare; a *creanţelor* (mijloace circulante în decontare), precum şi a titlurilor de plasament şi a disponibilităţilor în conturi la bănci, în casă sau alte valori de trezorerie. *Titlurile de plasament* îmbracă forma acţiunilor proprii şi obligaţiunilor emise şi răscumpărate, a acţiunilor, obligaţiunilor şi altor titluri de plasament achiziţionate de unitatea patrimonială în vederea obţinerii prin revânzare a unui profit într-un termen scurt.

Resursele proprii reprezintă, în funcţie de forma de societate, resursele proprietate individuală sau a asociaţilor obţinute pe seama aporturilor de capital, a primelor legate de capital, a diferenţelor din reevaluare, a rezervelor, a fondurilor proprii, subvenţiilor pentru investiţii, a provizioanelor reglementate precum şi a profiturilor nerepartizate.

Spre deosebire de resursele proprii ale activităţii, *resursele proprii cu destinaţie specială* au o participare distinctă în activitatea întreprinderii limitată în timp până la îndeplinirea scopurilor pentru care s-au constituit, altele decât activitatea obiect al exploatării.

Legăturile economico-financiare dintre unitatea patrimonială-fixată ca perimetru de studiu şi furnizorii şi clienţii, personalul şi bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale, unităţi patrimoniale din grup, subunităţi ori alţi creditori determină existenţa în întreprinderi a unor valori care sunt urmarea acestor raporturi. De aceste valori dispune unitatea patrimonială în mod temporar iar în contabilitate ele sunt interpretate ca "resurse străine în angajamente". Resursele străine de natura resurselor financiare, îmbrăcând forma împrumuturilor şi creditelor bancare formează o grupă distinctă de resurse care presupune nu numai rambursarea la scadenţă a sumelor primite ci şi plata unor dobânzi. Acestea sunt resursele străine în credite.

Transpunerea faptului brut ori a faptului ştiinţific din registrul cercetării calitative în registrul cercetării cantitative se face în orice ştiinţă prin măsurare. În măsurarea faptului brut, adică a "datului imediat al observaţiei", contabilitatea foloseşte, în funcţie de particularităţile mărimii de măsurat, etaloane naturale, băneşti sau etalonul muncă. Etalonul monetar asigură posibilitatea ridicării în cadrul fiecărei specii de mijloace şi de resurse de la cunoaşterea individualului, la aceea a particularului şi de aici spre cea a generalului. *Exprimarea în bani a faptelor şi fenomenelor cercetate de contabilitate este cunoscută sub numele de evaluare contabilă.* Ea permite realizarea de sinteze asupra universului materiei contabile circumscrise unui perimetru contabil. Atunci când exprimarea nu se face direct în unităţi monetare (ca în cazul: disponibilităţi în conturile societăţii deschise la bănci, debitorii, numerarul din casierie, datoriile faţă de furnizori etc.), evaluarea presupune o convertire în monedă a mărimii fixate ca unitate prin etalonul natural sau etalonul muncă. Noul etalon obţinut poartă cel mai adesea denumirea de preţ unitar, cost unitar sau tarif unitar. Valoarea în bani se determină după relaţia:

Valoarea în etalon monetar	=	*Mărimea de evaluat exprimată în etalon natural*	x	*Preț/cost/tarif unitar*

Categoriile de prețuri, costuri şi tarife folosite în evaluarea contabilă sunt influențate şi de momentul ori scopul urmărit prin evaluare. Sunt patru momente importante în viața unității patrimoniale în care evaluarea poate primi note specifice şi anume: intrarea în patrimoniu; inventarierea; închiderea exercițiului şi ieşirea din patrimoniu sau darea în consum.

La data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare*, denumită *valoarea contabilă*. Aceasta se stabileşte astfel:

♦ pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit valoarea contabilă este *valoarea de utilitate,* stabilită în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;

♦ pentru bunurile procurate cu titlu oneros, valoarea de intrare este *valoarea de achiziție* sau *costul de achiziție* alcătuit din: prețul de cumpărare + taxele nerecuperabile + cheltuielile de transport –aprovizionare + alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv;

♦ pentru bunurile produse în unitatea patrimonială valoarea de intrare este *costul de producție* alcătuit din: cheltuielile directe de producție + cota din cheltuielile indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația acestora. Pentru producția cu ciclu lung de fabricație, în costul de producție pot fi cuprinse şi dobânzile la creditele bancare contractate pentru această producție, aferente perioadei de producție. Un activ cu ciclu lung de producție este un activ ce necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata pentru utilizare sau vânzare, cum sunt navele, aeronavele, etc. Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu sunt incluse în costurile de producție.

Pentru creanțe şi datorii valoarea de intrare este valoarea lor nominală. Pentru mijloacele fixe care au fost supuse reevaluării conform dispozițiilor guvernului valoarea contabilă este valoarea reevaluată în funcție de utilitatea şi prețul pieței precum şi gradul de uzură estimat al mijlocului fix la data reevaluării. Pentru titlurile de participare, alte titluri imobilizate, titlurile de plasament valoarea de intrare este costul de achiziție prin care se înțelege prețul de cumpărare sau valoarea determinată prin contractul de achiziție. Cheltuielile accesorii de cumpărare (comisioanele şi alte cheltuieli similare) se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Cu ocazia inventarierii elementele patrimoniale se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită *valoare de inventar* şi stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate şi prețul pieței. Valoarea de inventar a creanțelor şi datoriilor se stabileşte în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

La încheierea exercițiului. Convențiile contabile împart viața unei unități patrimoniale în perioade de timp de durată egală, care sunt de obicei de un an. Aceste perioade sunt numite *exerciții contabile.* În România, exercițiul contabil coincide cu anul civil. La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Această punere de acord presupune compararea valorii contabile cu valoarea de inventar şi tratarea diferențelor constatate, în condițiile respectării principiului prudenței, astfel:

- diferențele constatate în minus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării - atunci când deprecierea este ireversibilă – sau prin constituirea unui provizion – atunci când deprecierea este reversibilă. Diferențele constatate în plus nu se înregistrează;
- diferențele constatate în plus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de pasiv se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion; diferențele constatate în minus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de pasiv nu se înregistrează în contabilitate.

La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

1.8. "ACTIV" ŞI "PASIV". CONCEPTUL DE BILANŢ.

Dacă evaluarea materiei patrimoniale în interpretarea ei ca "mijloace" (M) se face la fel şi atunci când se realizează interpretarea ca "resurse"(R), echilibrul valoric M=R se menţine în permanenţă şi orice sporire ori reducere într-o parte a echilibrului atrage după sine o modificare în acelaşi sens şi cu aceeaşi mărime "v" şi în cealaltă parte:

$$M + v = R + v$$

$$M - v = R - v$$

O anumită independenţă în evaluarea materiei patrimoniale ca "mijloace" faţă de evaluarea acesteia ca "resurse" poate prezenta interes şi poate fi întâlnită în oricare unitate patrimonială. Contabilitatea va reflecta în posturi distincte orice supraevaluare intervenită. Acestea sunt posturile rectificative. Plasând posturile rectificative în partea opusă celei la care se referă, echilibrul M = R, poate fi controlat printr-o nouă ecuaţie de echilibru: ACTIV = PASIV.

În ACTIV vom putea avea pe lângă "mijloace" şi "posturi rectificative de Activ contra Pasiv", iar în PASIV pe lângă "resurse" şi "posturi rectificative de Pasiv contra Activ" (vezi *figura nr. 3*).

Figura nr. 3. Corelaţii între principalele posturi rectificative şi structurile rectificate

Posturi rectificative de ACTIV contra PASIV	**Posturi de PASIV (resurse) rectificate**
- Repartizarea profitului;	Profit;
- Prime privind rambursarea obligaţiunilor.	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni.

Posturi rectificative de PASIV contra ACTIV	**Posturi de ACTIV (mijloace) rectificate**
Amortizări privind imobilizările necorporale;	Posturi de imobilizări necorporale;
Amortizări privind imobilizările corporale;	Posturi de imobilizări corporale;
Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor;	Posturi de imobilizări (necorporale, corporale, în curs, financiare);
Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie;	Posturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie;
Provizioane pentru deprecierea creanţelor;	Posturi de creanţe;
Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie.	Posturi desemnând titluri de plasament.

Pentru a realiza o imagine fidelă, clară şi completă asupra patrimoniului evaluarea în posturile de mijloace şi respectiv de resurse se face de regulă la valoarea contabilă ajustată cu mărimile înscrise în posturile rectificative corespunzătoare.

Ţinând seama de înţelesul integral al activului şi al pasivului putem, în concluzie, să definim *bilanţul ca fiind sinteza contabilităţii care prezintă, la un moment dat, exprimată în bani, situaţia economico-financiară a unui perimetru al mişcărilor de valori punând faţă în faţă activul cu pasivul*

1.9. REPREZENTAREA CIFRICĂ A MIŞCĂRILOR DE VALORI CA UN BILANŢ MOBIL-PRIMA TREAPTĂ A METODEI CONTABILITĂŢII.

Situaţia economico-juridică a unei unităţi patrimoniale, aşa cum arată ea la un moment dat, poate fi reprezentată printr-un bilanţ. Contabilitatea nu se opreşte însă la aspectul static.

Cunoaşterea ei se întinde asupra ansamblului *mişcărilor de valori* exprimabile în bani şi a *schimbărilor* în raporturile economico-juridice care provoacă deconturi băneşti. *Dacă situația la un moment dat poate fi cunoscută printr-un bilanț, mişcarea de valori şi schimbările în raporturile economico-juridice pot fi imaginate ca o succesiune de bilanțuri (imagini statice) prin care universul materiei contabile poate fi reprezentat cifric.*

Mişcările de valori exprimabile în bani şi schimbările în raporturile economico-juridice care provoacă decontări băneşti sunt urmarea unor *operații* care au loc în interiorul perimetrului de studiu al contabilității sau care privesc această entitate. Cauzele fundamentale care dau naştere operațiilor cercetate de contabilitate au diverse naturi. Dintre acestea mai importante prin numărul, frecvența şi amploarea valorilor la care se referă sunt cauzele economice, juridice şi administrative. Sunt însă unele mişcări de valori care sunt efectul altor categorii de cauze. Avem în vedere cauzele naturale (pierderea în greutate a cerealelor ca urmare a fenomenului de uscare, schimbarea în calitate a vinului în urma învechirii etc.) şi cauzele fortuite (incendii, inundații etc.).

Actul economic este cel care concepe prima idee a proceselor economice şi financiare, studiază şansele şi decide. Executându-se deciziile, se produc modificări ori permutări în compunerea şi utilizarea mijloacelor în circuitul economic ori în ordinea de formare şi destinația resurselor în procesul de reproducție. Cauzele juridice sunt acelea care determină schimbări în mijloace ori în resurse în virtutea legilor (de exemplu prescripția extinctivă). Prin actul administrativ se studiază mijloacele de aducere la îndeplinire a actului economic. Operațiile legate de gestionarea mijloacelor băneşti şi gestionarea valorilor materiale sunt acte administrative. În măsura în care aceste acte administrative generează schimbări în elementele bilanțului, ele sunt reflectate de către contabilitate. Cercetând operațiile care provoacă modificări în materia contabilă şi având în vedere influența pe care o pot avea asupra bilanțului ajungem să stabilim existența a patru tipuri de operații singulare fundamentale şi anume:

(1) Operații singulare generatoare de mişcări permutative în Activ. Ea poate primi următoarea formulare generalizatoare: *Dacă un element de Activ sporeşte şi Pasivul rămâne neschimbat, atunci un alt element de Activ se reduce în aceeaşi măsură.* Notând Activul "A", Pasivul cu "P" iar mărimea cu care se modifică elementul de bilanț cu "x", echilibrul bilanțier A=P se menține în baza relației:

$$A + x - x = P$$

(2) Operații singulare generatoare de mişcări permutative în Pasiv. Silogismul care explică modificările poate fi formulat astfel: *Dacă un element de Pasiv sporeşte şi Activul rămâne neschimbat, atunci un alt element de Pasiv se reduce în aceeaşi măsură.* Păstrând notațiile de la (1) echilibrul bilanțier se păstrează în baza relației:

$$A = P + x - x$$

(3) Operațiile singulare generatoare de mişcări opuse de sporire. Aceste operații reprezintă intrarea de materie contabilă de reflectat nouă. Ea trebuie interpretată atât sub aspectul de Activ cât şi sub aspect de Pasiv. Unei sporiri în Activ i se opune deci o sporire în Pasiv. Generalizând, acest tip de operații ar putea fi formulat astfel: *Dacă un element de Activ sporeşte şi nu se mai modifică nici un alt element de Activ, atunci un element de Pasiv sporeşte în aceeaşi măsură.* Echilibrul bilanțier se menține în baza relației:

$$A + x = P + x$$

(4) Operații singulare generatoare de mişcări opuse de reducere. Ele privesc ieşirea de valori din perimetrul de studiu al contabilității. Silogismul contabil corespunzător poate fi formulat astfel: *Dacă un element de Activ se reduce şi nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un elemente de Pasiv se reduce în aceeaşi măsură.* Ecuația matematică a noului echilibru bilanțier se prezintă astfel:

$$A - x = P - x$$

În afară de operațiile singulare, care generează fie numai mişcări permutative, fie numai mişcări opuse, raționamentul logic ne conduce să descoperim grupurile de operații inseparabile. În cadrul unui asemenea grup se combină inseparabil o operațiune care generează mişcare opusă cu o operațiune care generează mişcare permutativă. Avem patru asemenea tipuri posibile de combinații.

Fiecare din ele se poate prezenta sub forma unui silogism şi poate primi expresie matematică distinctă. Pentru transpunerea matematică a celor patru tipuri de echilibre bilanţiere notaţiile au următoarele semnificaţii: A=Activul; P=Pasivul; X=mărimea modificării elementului inseparabil; x'=mărimea sporirii în celelalte elemente de Activ sau Pasiv care suferă schimbări; x''=mărimea reducerii în celelalte elemente de Activ sau Pasiv care suferă influenţe. Sub formă de silogisme şi egalităţi bilanţiere derivate, cele patru tipuri de grupuri de operaţii inseparabile se prezintă astfel:

(5) Dacă un element de activ sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci pasivul sporeşte cu diferenţa dintre acestea. Se combină o mişcare permutativă de Activ cu o mişcare opusă de sporire.

$$A + X – x'' = P + x'$$

(6) Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de activ, Pasivul se reduce cu diferenţa dintre acestea. Acest grup de operaţii derivă din combinarea inseparabilă a unei mişcări permutative de Activ cu o mişcare opusă de reducere.

$$A - X + x' = P - x''$$

(7) Dacă un element de pasiv sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, Activul sporeşte cu diferenţa dintre acestea. Se combină aici o mişcare permutativă de pasiv cu o mişcare opusă de sporire.

$$A + x' = P + X - x''$$

(8) Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de pasiv, Activul se reduce cu diferenţa dintre acestea. Acest grup de operaţii derivă din unirea inseparabilă a unei mişcări permutative de pasiv cu o mişcare opusă de reducere.

$$A –x'' = P-X+x'$$

Să ilustrăm esenţa reprezentării cifrice a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil şi influenţa diverselor tipuri de operaţii asupra bilanţului. Vom considera, în acest sens, că la un moment dat situaţia economico-juridică a unei societăţi comerciale care are ca obiect de activitate comercializare mărfurilor se prezintă ca în bilanţul următor:

- în RON-

Activ **Bilanţ iniţial** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	250 000	1.	Capital subscris nevărsat	40 000
			2.	Capital subscris vărsat	460 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	3.	Rezerve legale	45 000
			4.	Profit	25.000
			5.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
3.	Materiale consumabile	15 000	6.	Furnizori	50 000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	7.	Efecte de plătit	10 000
			8.	Personal-salarii datorate	45 000
5.	Mărfuri	250 000	9.	Creditori diverşi	10 000
6.	Clienţi	40 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000
7.	Efecte de primit de la clienţi	15 000			
8.	Avansuri acordate personalului	20 000			
9.	Decontări cu acţionarii (asociaţii) privind capitalul	40 000			
10.	Conturi la bănci în lei	60 000			
11.	Casa în lei	15 000			
	Total Activ	750 000		Total Pasiv	750 000

În cursul perioadei au loc operaţii economice singulare, câte una pentru fiecare tip de egalitate bilanţieră fundamentală şi grupuri de operaţii economice inseparabile, câte unul pentru fiecare tip de egalitate bilanţieră derivată, astfel:

Operaţia economică nr. 1. Conform extrasului de cont, se încasează în contul societăţii deschis la bancă suma de 40.000 RON reprezentând aportul la constituirea capitalului social, subscris şi nevărsat.

Analiza operațiunii. În urma acestei operații singulare sporeşte elementul de activ "Conturi la bănci în lei" cu 40.000 RON, concomitent cu reducerea elementului de activ "Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul" cu 40.000 RON (vezi Bilanțul .nr. 1).

Activ **Bilanțul nr. 1** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	250 000	1.	Capital subscris nevărsat	40 000
			2.	Capital subscris vărsat	460 000
			3.	Rezerve legale	45 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	4.	Profit	25.000
			5.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
			6.	Furnizori	50 000
3.	Materiale consumabile	15 000	7.	Efecte de plătit	10 000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	8.	Personal-salarii datorate	45 000
			9.	Creditori diverşi	10 000
5.	Mărfuri	250 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000
6.	Clienți	40 000			
7.	Efecte de primit de la clienți	15 000			
8.	Avansuri acordate personalului	20 000			
9.	Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul (40.000.000- 40.000.000)	0			
10.	Conturi la bănci în lei (60.000.000 + 40.000.000)	100 000			
11.	Casa în lei	15 000			
	Total Activ	750 000		Total Pasiv	750 000

750.000 + 40.000 – 40.000 = 750.000

A + x – x = P

Operația economică nr. 2. Se înregistrează în structura "Capital subscris vărsat" suma de 40.000.000 lei încasată de la asociați.

Analiza operațiunii: În urma aceste operații economice singulare sporeşte elementul de pasiv "Capital subscris vărsat" cu suma de 40.000 RON concomitent cu reducerea elementului pasiv "Capital subscris nevărsat" cu suma de 40.000 RON (vezi Bilanțul nr. 2).

Activ **Bilanțul nr. 2** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	250 000	1.	Capital subscris nevărsat (40.000-40.000)	0
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	2.	Capital subscris vărsat (460.000+40.000)	500 000
			3.	Rezerve legale	45 000
			4.	Profit	25.000
3.	Materiale consumabile	15 000	5.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	6.	Furnizori	50 000
			7.	Efecte de plătit	10 000
5.	Mărfuri	250 000	8.	Personal-salarii datorate	45 000
6.	Clienți	40 000	9.	Creditori diverşi	10 000
7.	Efecte de primit de la clienți	15 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000			
9.	Conturi la bănci în lei	100 000			
10.	Casa în lei	15 000			
	Total Activ	750 000		Total Pasiv	750 000

750.000 = 750.000 + 40.000 – 40.000

A = P + x - x

Operația economică nr. 3. Conform extraselor de cont, se înregistrează încasarea unui credit bancar pe termen de 2 ani în sumă de 50.000.000 lei.

Analiza operațiunii. În urma acestei operațiuni economice singulare sporeşte elementul de activ. "Conturi la bănci în lei" cu 50.000 RON concomitent cu creşterea elementului de pasiv "Credite bancare pe termen lung" cu 50.000 RON (vezi Bilanțul nr. 3).

Activ **Bilanțul nr. 3** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	250 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	2.	Rezerve legale	45 000
3.	Materiale consumabile	15 000	3.	Profit	25.000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	4.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
5.	Mărfuri	250 000	5.	Furnizori	50 000
6.	Clienți	40 000	6.	Efecte de plătit	10 000
7.	Efecte de primit de la clienți	15 000	7.	Personal-salarii datorate	45 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000	8.	Creditori diverşi	10 000
9.	Conturi la bănci în lei (100.000+50.000)	150 000	9.	Credite bancare pe termen scurt	15 000
10.	Casa în lei	15 000	10.	Credite bancare pe termen lung (0+50.000)	50 000
	Total Activ	800 000		Total Pasiv	800 000

$$750.000 + 50.000 = 750.000 + 50.000$$

$$A + x = P + x$$

Operația economică nr. 4. Conform extraselor de cont, se înregistrează rambursarea creditului bancar pe termen scurt în sumă de 15.000.000 lei.

Analiza operațiunii. În urma acestei operațiuni economice singulare se reduce elementul de activ "Conturi la bănci în lei" cu 15.000 RON, concomitent cu reducerea elementului de pasiv "Credite bancare pe termen scurt" cu 15.000 RON (vezi Bilanțul nr. 4).

Activ **Bilanțul nr. 4** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	250 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	2.	Rezerve legale	45 000
3.	Materiale consumabile	15 000	3.	Profit	25.000.
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	4.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
5.	Mărfuri	250 000	5.	Furnizori	50 000
6.	Clienți	40 000	6.	Efecte de plătit	10 000
7.	Efecte de primit de la clienți	15 000	7.	Personal-salarii datorate	45 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000	8.	Creditori diverşi	10 000
9.	Conturi la bănci în lei (150.000-15.000)	135 000	9.	Credite bancare pe termen scurt (15.000-15.000)	0
10.	Casa în lei	15 000	10.	Credite bancare pe termen lung	50 000
	Total Activ	785 000		Total Pasiv	785 000

$$800.000 - 15.000 = 800.000 - 15.000$$

$$A - x = P - x$$

Grupul de operațiuni nr.5. Se înregistrează efectul de comerț primit de la clientul “C” în sumă de 12.000 lei în contul creanței ajunsă la încasarea de 10.000.

Analiza grupului de operațiuni. În urma acestui grup de operațiuni economice inseparabil sporeşte elementul de activ “Efecte de primit de la clienți” cu 12.000, se reduce elementul de activ “Clienți” cu 10.000 concomitent cu sporirea elementului de pasiv “Venituri înregistrate în avans” cu 2.000 (vezi Bilanțul nr. 5).

Activ **Bilanțul nr. 5** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace		1.	Capital subscris vărsat	500 000
	de transport, animale şi		2.	Rezerve legale	45 000
	plantații	250 000	3.	Profit	25.000.
2.	Mobilier, aparatură birotică,		4.	Amortizări privind	
	echipamente de protecție a			imobilizările corporale	50 000
	valorilor materiale şi umane		5.	Furnizori	50 000
	şi alte active corporale	20 000	6.	Efecte de plătit	10 000
3.	Materiale consumabile	15 000	7.	Personal-salarii datorate	45 000
4.	Materiale de natura		8.	Creditori diverşi	10 000
	obiectelor de inventar	25 000	9.	Credite bancare pe termen	
5.	Mărfuri	250 000		lung	50 000
6.	Clienți (40.000-10.000)		10.	Venituri înregistrate în avans	
	Efecte de primit de la clienți	30 000		(0+2.000)	2 000
7.	(15.000+ 12.000)				
	Avansuri acordate	27 000			
8.	personalului				
	Conturi la bănci în lei	20 000			
9.	Casa în lei	135 000			
10.		15 000			
	Total Activ	787 000		Total Pasiv	787 000

785.000 + 12.000 – 10.000 = 785.000 + 2.000

$$A + X - x'' = P + x'$$

Grupul de operațiuni nr. 6. Se înregistrează scăderea din gestiunea a unui utilaj cu valoarea de intrare de 10.000 RON şi amortizarea înregistrată până în momentul cedării de 6.000 RON.

Analiza grupului de operațiuni. În urma acestui grup de operațiuni inseparabil elementul de activ “Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații” se reduce cu 10.000; elementul de activ “Alte cheltuieli de exploatare” sporeşte cu 4.000 concomitent cu reducerea elementului de pasiv “Amortizarea imobilizărilor corporale” cu 6.000 (vezi Bilanțul nr. 6).

Activ **Bilanțul nr. 6** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace		1.	Capital subscris vărsat	500 000
	de transport, animale şi		2.	Rezerve legale	45 000
	plantații (250.000 - 10.000)		3.	Profit	25.000
	Mobilier, aparatură birotică,	240 000	4.	Amortizări privind	
2.	echipamente de protecție a			imobilizările corporale	
	valorilor materiale şi umane			(50.000.000- 6.000.000)	44 000
	şi alte active corporale	20 000	5.	Furnizori	50 000
	Materiale consumabile	15 000	6.	Efecte de plătit	10 000
3.	Materiale de natura		7.	Personal-salarii datorate	45 000
4.	obiectelor de inventar	25 000	8.	Creditori diverşi	10 000
	Mărfuri	250 000	9.	Credite bancare pe termen	
5.	Clienți	30 000		lung	50 000
6.	Efecte de primit de la clienți	27 000	10.	Venituri înregistrate în avans	2 000
7.	Avansuri acordate				
8.	personalului	20 000			
	Conturi la bănci în lei	135 000			
9.	Casa în lei	15 000			
10.	Alte cheltuieli de exploatare				
11.	(0+ 4.000)	4 000			
	Total Activ	781 000		Total Pasiv	781 000

787.000 – 10.000 + 4.000 = 787.000 – 6.000

A – X + x' = P – x"

Grup de operaţiuni nr. 7. Se emite în favoarea furnizorului F un efect comercial pentru suma de 18.000 RON în contul datoriei faţă de acesta, ajunsă la scadenţă, de 15.000 RON.

Analiza grupului de operaţiuni. În urma acestui grup de operaţiuni inseparabil, elementul de pasiv "Efecte de plătit" sporeşte cu 18.000; elementul de pasiv "Furnizori" se reduce cu 15.000 concomitent cu sporirea elementului de activ, "Cheltuieli înregistrate în avans" cu 3.000 (vezi Bilanţul nr. 7).

Activ **Bilanţul nr. 7** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	240 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000
			2.	Rezerve legale	45 000
			3.	Profit	25.000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	4.	Amortizări privind imobilizările corporale	44 000
			5.	Furnizori (50.000 – 15.000)	
				Efecte de plătit (10.000 + 18.000)	35 000
3.	Materiale consumabile	15 000	6.	Personal-salarii datorate	
	Materiale de natura			Creditori diverşi	28 000
4.	obiectelor de inventar	25 000	7.	Credite bancare pe termen lung	45 000
5.	Mărfuri	250 000	8.	Venituri înregistrate în avans	10 000
6.	Clienţi	30 000	9.	Credite bancare pe termen lung	50 000
7.	Efecte de primit de la clienţi	27 000	10.	Venituri înregistrate în avans	2 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000			
9.	Conturi la bănci în lei	135 000			
10.	Casa în lei	15 000			
11.	Alte cheltuieli de exploatare	4 000			
12.	Cheltuieli înregistrate în avans (0 +3.000)	3 000			
	Total Activ	784 000		Total Pasiv	784 000

781.000 + 3.000 = 781.000 + 18.000 – 15.000

A + x' = P + X – x"

Grupul de operaţiuni nr. 8. Conform statelor de plată a salariilor, se înregistrează reţinerile de 32.000 RON reprezentând: avansuri acordate personalului 20.000 RON; contribuţia personalului la asigurări sociale 525,15 RON; contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate 315 RON, contribuţia personalului la fondul de şomaj 45 RON; impozit pe salarii 314,85 RON.

Analiza grupului de operaţiuni. În urma acestui grup de operaţiuni inseparabil, elementul de pasiv "Personal – salarii datorate" se reduce cu 2.980, elementul de pasiv "Impozitul pe venituri de natura salariilor" creşte cu 314,85, elementul de pasiv "Contribuţia personalului la asigurările sociale" creşte cu 525,15 , elementul de pasiv "Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate" 315 şi elementul de pasiv "Contribuţia personalului la fondul de şomaj" creşte cu 45 concomitent cu reducerea elementului de activ "Avansuri acordate personalului" cu 2.000 lei (vezi Bilanţul nr. 8).

Activ **Bilanţul nr. 8** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	240 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000
			2.	Rezerve legale	45 000
			3.	Profit	25.000.
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale	20 000	4.	Amortizări privind imobilizările corporale	44 000
			5.	Furnizori	35 000
			6.	Efecte de plătit	28 000
3.	Materiale consumabile	15 000	7.	Personal-salarii datorate (45.000-32.000)	13 000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	8.	Creditori diverşi	10 000
5.	Mărfuri	250 000	9.	Credite bancare pe termen	

6.	Clienți	30 000		lung	50 000
7.	Efecte de primit de la clienți	27 000	10.	Venituri înregistrate în avans	2 000
8.	Avansuri acordate		11.	Contribuția personalului la	
	personalului (20.000 –			asigurările sociale (0+525,15)	
	20.000)	0		Contribuția angajaților pentru	5 25,15
9.	Conturi la bănci în lei	135 000	12.	asigurările sociale de sănătate	
10.	Casa în lei	15 000		(0+315)	
11.	Alte cheltuieli de exploatare	4 000	13.	Contribuția personalului la	3 15
12.	Cheltuieli înregistrate în			fondul de şomaj (0+45)	
	avans	3 000	14.	Impozit pe venituri de natura	45
				salariilor (0+314.85)	
					314,85
	Total Activ	764 000		Total Pasiv	764 000

784.000 – 20.000 = 784.000 – 32.000 + (525,15+ 315 + 45 + 314,85

A – x” = P – X + x’

1.10. SISTEMUL DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC – A DOUA TREAPTĂ ÎN METODA CONTABILITĂȚII.

Dacă încercăm să trecem de pe planul gândirii teoretice pe cel al tehnicii contabile – limitându-ne la prima treaptă a metodei contabilității – ne convingem că este foarte greu, iar în condițiile calculului şi înregistrărilor manuale imposibil, ca după fiecare operație să întocmim un nou bilanț. Pe de altă parte, cunoaşterea evoluției în timp a fiecărui element de activ ori de pasiv, a sporirilor şi a reducerilor suferite, presupune calcule complementare celor realizate prin succesiunea de bilanțuri. În aceste condiții nu ne putem opri la “reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanț mobil” ci demersul cognitiv trebuie reluat pe un plan superior.

În urma influenței unor operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile, am văzut că se modifică numai unele elemente din bilanț. Comparându-le cu posturile de activ şi de pasiv care rămân neschimbate, numărul lor este mult mai mic. Pornind de la această constatare, cercetarea printr-o succesiune de bilanțuri, a universului materiei contabile de reflectat este înlocuită cu un sistem de calcule care se fac în mod distinct asupra situației şi a evoluției în timp a fiecărui post (element) de bilanț. Acestea sunt *conturile*. Pentru a fi în măsură, ca pornind de la aceste calcule parțiale să refacem – ori de câte ori dorim – imaginea întregului perimetru contabil într-un nou bilanț trebuie să avem o serie distinctă de conturi, care să urmărească elementele de activ şi a doua serie de conturi rezervată elementelor de pasiv. Ajungem astfel la un sistem de conturi. Procesul de cunoaştere care se realizează prin folosirea acestui sistem de conturi formează conținutul treptei a doua a metodei contabilității - *sistemului de calcul contabil digrafic*.

Contul. Definiție, structură, formă, tehnică. Contul este conceput pentru a asigura cunoaşterea situației şi evoluției unui element de activ ori a unui element de pasiv definit prin titlul său. În acest sens, într-un cont se grupează toate sporirile şi reducerile care afectează acea categorie de valori pe care acesta este desemnat să o reflecte. Dacă avem în vedere întregul sistem de conturi, atunci putem afirma că prin el se realizează *clasarea coerentă* a întregului grup de fapte şi de fenomene de care se ocupă contabilitatea. Orice element de activ ori de pasiv poate suferi modificări în două sensuri: sporire (+) şi reducere (-). Contul realizează o *sistematizare* a acestor modificări separând sporirile de reduceri. De aceea contul va avea o formă adecvată pentru a se putea realiza această sistematizare.

În afara celor două funcții (de clasare coerentă şi de sistematizare) contul este conceput, prin excelență, ca un *mijloc de calcul*. În el se exprimă, în etalon bănesc şi uneori şi în alte etaloane, existentul inițial şi se fac calcule asupra nivelului sporirilor, al reducerilor şi al existentului final. Relatând istoria categoriei de valori grupată sub titlul său, contul îndeplineşte şi o importantă *funcție de analiză,* la care se adaugă şi aceea de *control.* Fiind un mijloc de calcul suplu, contul poate fi folosit şi pentru reflectarea situației şi evoluției altor categorii de valori care nu aparțin activului şi pasivului.

În concluzie, *contul poate fi definit ca un mijloc de consemnare, de calcul şi de cunoaştere a situației şi modificărilor succesive ale unei anumite categorii de valori a cărei natură economico-juridică este în prealabil definită.*

Structura, forma şi tehnica contului – inclusiv regulile de funcționare – sunt stabilite pentru conturile destinate a reflecta părți de substanță de activ şi respectiv de pasiv. În cazul celorlalte conturi se aplică un raționament sau altul, prin analogie cu cel fixat conturilor de activ sau de pasiv. De aceea, într-o primă etapă a demersului cognitiv, referirea la aceste conturi poate lipsi.

Pentru identificarea elementului de activ ori de pasiv a cărui evoluție formează obiectul reflectării, fiecare cont are un *titlu*. În fixarea lui se ține seama de denumirea categoriei de valori a cărei existență şi mişcare o determină. În România, Ministerul Finanțelor emite câte un plan de conturi general pentru agenții economici şi respectiv pentru instituțiile publice precum şi normele metodologice pentru utilizarea acestora. Planul de conturi precum şi normele metodologice pentru utilizarea acestora destinate activității bancare se elaborează de către Banca Națională a României şi se supun aprobării Ministerului Finanțelor.

Pentru a uşura înțelegerea naturii operației consemnate şi pentru a identifica modul cum s-a luat ştiință de aceasta, în structura contului găsim o parte rezervată descrierii operațiunii (Explicația). Atunci când nu se rezervă o secțiune distinctă pentru a marca documentul justificativ (fel, nr., data) în cadrul părții rezervate descrierii operațiunii se menționează şi documentul justificativ.

Pentru a consemna în cont sporirile şi reducerile înregistrate de categoria respectivă de valori, acesta va avea rezervate pentru sume cel puțin două coloane: una dintre ele este rezervată sporirilor, cea de a doua reducerilor. Existentul inițial, care în cont poartă denumirea de sold inițial are aceeaşi natură cu sporirile şi va putea fi înscris în aceeaşi coloană cu acestea. Existentul final, care în cont poartă denumirea de sold final are aceeaşi natură cu reducerile şi va putea figura alături de acestea. Cele două părți, cu naturi diferite, poartă numele de "Debit" şi "Credit". În forma grafică, debitul se plasează de regulă în partea stângă a contului iar creditul în partea dreaptă. Cele două noțiuni "Debit" şi "Credit" sunt denumiri convenționale, menținute în doctrina contabilă din trecutul îndepărtat, când contul era privit ca un mijloc de a evidenția socoteli numai între persoane. Cele două expresii s-au păstrat în vocabularul disciplinei şi mai departe.

Părțile contului pot fi aşezate pe aceeaşi pagină a registrului sau pot fi puse față în față pe două pagini ("in-folio"). Contul poate avea şi o formă în care debitul să nu fie aşezat față în față cu creditul, sumele debitoare, creditoare şi soldul să fie trecute în coloane alăturate în partea dreaptă a contului. Iată forma unui asemenea cont:

Contul Simbol Pagina

Data	Documentul		Explicația	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Fel	Nr.						

Dacă urmărim oglindirea unei categorii de mijloace şi în etalon natural, în contabilitatea analitică, se utilizează o formă adecvată de cont:

Denumirea materialului/ produs/ marfă							Unitatea de măsură / Preț prestabilit			Nr. codului (simbol intern)	Magazia / Pagina
Data	Documentul		Cantitatea			Preț unitar mediu	Valoarea			Simbol cont cores-pondent	Pag. din jurnal
	Fel	Nr.	Intrată	Ieşită	Stoc		Debit	Credit	Sold		

Pentru aplicații demonstrative putem folosi o formă abreviată a contului, astfel:

Debit Denumirea contului Credit

Existentul inițial din categoria de valori pe care o reflectă contul respectiv poartă denumirea de *sold inițial*, existentul final, denumirea de *sold final*. *A debita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în debitul lui. A *credita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în creditul lui. Debitarea unui cont se face prin creditarea altui cont sau a mai multor conturi. Un cont se creditează prin debitul unui cont sau al mai multor conturi. Sumele ce se înregistrează în debit sunt sume debitoare, iar cele trecute în credit sunt sume creditoare. Diferența dintre totalul debitului şi totalul creditului se numeşte *sold* şi are natura părții mai mari. Contul se soldează sau este balansat atunci când cele două părți ale lui stau în echilibru, totalul sumelor debitoare fiind egal cu totalul sumelor creditoare. Totalul sporirilor şi respectiv al reducerilor suferite de o anumită categorie de valori într-o perioadă determinată poartă numele de *rulaj*. El este debitor sau creditor în funcție de partea contului care a înregistrat modificările respective.

Reguli de funcționare a conturilor. Concepând contul cu două părți distincte pentru a putea sistematiza sporirile şi, respectiv reducerile s-a creat premiza teoretică pentru două reguli distincte de funcționare a conturilor. Conform uneia din reguli, debitul va primi soldul inițial şi sporirile iar creditul va consemna reducerile şi soldul final. După o a doua regulă de funcționare în debit se vor înscrie reducerile şi soldul final, iar în credit soldul inițial şi sporirile. Cele două reguli de funcționare vor arăta astfel:

Debit **Regula I**	Credit
Sold inițial	
Sporiri	Reduceri
	Sold final

Debit **Regula II**	Credit
	Sold inițial
Reduceri	Sporiri
Sold final	

La întrebarea dacă sistemul de calcul contabil digrafic are nevoie de ambele reguli de funcționare răspunsul este afirmativ. Şi iată, în principal de ce: operând cu ambele reguli de funcționare a conturilor, rezervând una din ele pentru cunoaşterea elementelor de activ şi alta pentru elementele de pasiv, se creează posibilitatea de a separa existențele de activ de cele de pasiv, întrucât acestea apar în conturi în părți diferite.

Egalitatea din bilanțul inițial "Activ = Pasiv" se păstrează sub forma:

$$\text{Solduri inițiale debitoare} = \text{Solduri inițiale creditoare}$$

Prima regulă de funcționare se aplică seriei de conturi care reflectă elementele de activ, iar a doua regulă celor care oglindesc elementele de pasiv. Această atribuire reprezintă o convenție la care s-a ajuns prin generalizarea practicii. Pe de altă parte, prin fixarea unor reguli de funcționare diferite pentru seria de conturi care urmăresc elementele de activ față de seria de conturi care reflectă elementele de pasiv se creează posibilitatea reprezentării legăturilor dintre conturi în cazul mişcărilor opuse, la fel ca şi în cazul mişcărilor permutative, ca legături între părțile conturilor (DEBIT = CREDIT). Se creează astfel baza unui control intern al prelucrării. În fine, aplicarea unor reguli distincte de funcționare creează posibilitatea distingerii formale prin conturi a existențelor finale ale elementelor de activ de cele ale elementelor de pasiv. Revenirea la bilanț este deci posibilă oricând.

În concluzie, conturile de activ funcționează după regula potrivit căreia în debit se înscriu soldul inițial şi sporirile iar în credit reducerile şi soldul final. Conturile de pasiv funcționează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul inițial şi sporirile iar în debit reducerile şi soldul final.

Corespondența conturilor. Pe planul treptei a doua a metodei contabilității, legăturile dintre elementele bilanțului, apărute ca urmare a operațiilor economice, vor îmbrăca forma unor raporturi între conturi. În consecință, între conturile chemate în funcțiune sunt posibile patru tipuri de legături fundamentale şi patru tipuri de legături derivate.

Legătura reciprocă stabilită între conturi ca urmare a influenței operației analizate poartă numele de corespondența conturilor. Conturile legate între ele sunt conturi corespondente.

Regulile de funcţionare distincte stabilite pentru seria conturilor de activ şi respectiv de pasiv fac ca întotdeauna legătura între conturi să se manifeste ca o legătură între DEBITUL unui cont sau mai multor conturi şi CREDITUL unui cont sau mai multor conturi, astfel încât sumele consemnate în debit să fie întotdeauna egale cu cele consemnate în credit.

Pentru a marca, dintre conturile corespondente, care anume se debitează şi care se creditează s-au folosit, de a lungul timpului modalităţi diferite. Acum 500 de ani, şi mult timp după aceea erau în uz două expresii :"Prin" şi "La". "Prin" aşezat în faţa unui cont indica debitarea acestuia. Dacă în faţa contului era aşezată expresia "La" însemna că acel cont se creditează*. În folosirea celor două expresii se simte influenţa personificării conturilor.

Locul expresiei *La* poate fi luat de semnul "=" (egal). În calculul contabil digrafic semnul "=" aşezat între conturile debitoare şi conturile corespondente creditoare are două semnificaţii. Una se referă la faptul că întotdeauna contul înscris în stânga semnului " = " este contul debitor iar contul înscris în dreapta semnului " = " este contul creditor. Cea de a doua semnificaţie se referă la faptul că întotdeauna sumele înscrise în conturile debitate (din stânga semnului "=") sunt egale cu sumele înscrise în conturile creditate (din dreapta semnului egal), indiferent de operaţia economico-financiară reflectată.

Modificările din cele patru tipuri de egalităţi bilanţiere fundamentale se vor reflecta, în mod corespunzător, prin *patru egalităţi contabile fundamentale*, astfel:

Egalitate bilanţieră fundamentală	⟹	**Egalitate contabilă fundamentală**
(1) A + x – x = P	=>	(1) $+A = -A \; \lvert x \rvert x \rvert$
✍ *Dacă un element de activ sporeşte şi pasivul rămâne neschimbat, un alt element de activ se reduce în aceeaşi măsură.*		✍ *Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ.*
(2) A = P +x – x	=>	(2) $-P = +P \; \lvert x \rvert x \rvert$
✍ *Dacă un element de pasiv sporeşte şi activul rămâne neschimbat, un alt element de pasiv se reduce în aceeaşi măsură.*		✍ *reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de Pasiv.*
(3) A + x = P + x	=>	(3) $+A = +P \; \lvert x \rvert x \rvert$
✍ *Dacă un element de activ sporeşte şi nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un element de pasiv sporeşte în aceeaşi măsură.*		✍ *Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu sporirea consemnată în creditul unui cont de Pasiv.*
(4) A – x = P – x	=>	(4) $-P = -A \; \lvert x \rvert x \rvert$
✍ *Dacă un element de activ se reduce şi nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un element de pasiv se reduce în aceeaşi măsură.*		✍ *Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de Activ.*

Extinzând raţionamentul şi asupra modificărilor reflectate de egalităţile bilanţiere derivate ajungem la patru tipuri de *egalităţi contabile derivate*, după cum urmează:

Egalitate bilanţieră derivate	⟹	**Egalitate contabilă derivate**
(5) A + X – x" = P + x'	=>	(5) $+A = \left[\begin{matrix} -A \\ +P \end{matrix}\right. \left\lvert \; X \; \right\rvert \begin{matrix} x" \\ x' \end{matrix} \Big\rvert$
✍ *Dacă un element de activ sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci pasivul sporeşte cu diferenţa dintre acestea.*		✍ *Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ şi sporirea din creditul unui cont de Pasiv.*
(6) A - X + x' = P – x"	=>	(6) $\left.\begin{matrix} +A \\ -P \end{matrix}\right] = -A \; \Big\lvert \begin{matrix} x' \\ x" \end{matrix} \Big\rvert \; X \; \Big\rvert$
✍ *Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de activ, atunci pasivul se reduce cu diferenţa dintre acestea.*		✍ *Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv şi sporirea din debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ.*

* Cf. Paciolo, Luca – *Tratat de contabilitate în partidă dublă*. Versiune românească de prof. univ. dr. doc. D. Rusu şi prof. univ. dr. Şt. Cuciureanu, Iaşi, Ed. Junimea, 1981, pp. 100-104 şi pp. 107-118

(7) A + x’ = P + X – x” =>

$$(7)\ \left.\begin{matrix} +A \\ -P \end{matrix}\right] = +P \ \left|\begin{matrix} x' \\ x'' \end{matrix}\right| \ X \ \Big|$$

✎ *Dacă un element de pasiv sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, atunci activul sporeşte cu diferența dintre acestea.*

✎ *Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ şi reducerea din debitul unui cont de Pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de Pasiv.*

(8) A – x” = P - X + x’ =>

$$(8)\ -P = \left[\begin{matrix} -A \\ +P \end{matrix}\right. \ \Big| \ X \ \left|\begin{matrix} x'' \\ x' \end{matrix}\right|$$

✎ *Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de pasiv, atunci activul se reduce cu diferența dintre acestea.*

✎ *Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de Activ şi sporirea din creditul altui cont de Pasiv.*

unde cu *A* s-a notat contul de Activ, cu *P* contul de Pasiv, cu “+” şi “–“ sensul modificării (sporire, respectiv, reducere). Cele două coloane finale în care este înscrisă mărimea modificării sunt rezervate astfel: prima coloană conturilor debitoare, secunda conturilor creditoare.

Înregistrarea simultană şi la acelaşi nivel a unei operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile, după caz, fie în debitul unui cont sau unor mai multor conturi precum şi creditul altui cont sau mai multor conturi poartă denumirea de înregistrare dublă.

Analiza contabilă în vederea stabilirii corespondenței conturilor. Varietatea cauzelor economice, juridice, administrative, naturale etc. explică marea diversitatea a operațiilor singulare şi a grupurilor de operații inseparabile care se cuprind în sfera de studiu a contabilității. Contactul cercetătorului cu aceste operații este în majoritatea cazurilor, mijlocit de un act scris (document primar, purtător primar de informații, document justificativ) în care se consemnează faptul contabilizabil care a avut loc. Pentru realizarea cunoaşterii specifice contabilității şi fiecare document justificativ se cercetează pentru a se identifica operația economică, financiară ori de altă natură, care este reflectată prin intermediul lui, după care, fiecare operație este supusă *analizei contabile.*

Analiza contabilă este un demers logic prin care se cercetează fiecare operație în parte cu scopul de a se determina toate elementele necesare în vederea precizării conturilor corespondente debitoare şi creditoare.

Urmând o succesiune logică, analiza contabilă caută răspuns la următoarele întrebări:

- care anume elemente se modifică în urma unei operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile şi dintre elementele în cauză care aparțin Activului şi care aparțin Pasivului?
- ce conturi trebuie să intervină pentru a înregistra mişcările respective şi din care serie de conturi face parte fiecare cont?
- în care elemente de Activ şi de Pasiv se produc sporiri şi în care reduceri?

Din răspunsurile la aceste trei întrebări se rețin acele elemente care sunt necesare pentru elaborarea unui silogism prin care se ajunge la partea contului în drept a primi modificarea. Aceste elemente sunt:

- conturile care intră în funcțiune;
- caracterul conturilor: conturi de Activ sau conturi de Pasiv;
- sensul modificării: sporire ori reducere;

După care, în baza regulilor de funcționare a conturilor se deduce:

- pe care parte a contului se face înregistrarea.

Iată un model de analiză contabilă:

Operația nr. 1. În baza extrasului de cont se înregistrează încasarea contravalorii facturii nr. 1000 de la Clientul C, lei 30.000 RON. Răspunsurile la fiecare din cele trei întrebări prin care se dimensionează demersul în planul analizei contabile sunt:

(R1). În urma acestei operațiuni economice singulare se modifică elementul de Activ “Conturi la bănci în lei” concomitent cu modificarea elementului de activ “Clienți”.

(R2) Pentru a reflecta mişcările din elementul de Activ “Conturi la bănci în lei” trebuie să intervină contul de Activ 5121 “Conturi la bănci în lei”: pentru a reflecta mişcărilor din elementul de Activ “Clienți” trebuie să intre în funcțiune contul de Activ 4111 “Clienți”.

(R3) În elementul de Activ "Conturi la bănci în lei" se produce o sporire, în elementul de Activ "Clienți" are loc o reducere.

Elementele pe care le reținem din analiză sunt:

- conturile care intră în funcțiune: 5121; 4111
- caracterul conturilor Activ Activ
- sensul modificării + -

După care, în baza regulii de funcționare a conturilor de activ se stabileşte: întrucât sporirile la conturile de Activ se înregistrează în debit, contul 5121 "Conturi la bănci în lei" va trebui debitat. Pentru că reducerile, la conturile de Activ, se înregistrează în credit, contul 4111 "Clienți" va trebui creditat.

Deci, corespondența va fi: *Conturi la bănci în lei = Clienți*

Articolul contabil. Rezultatul operației de analiză contabilă se concretizează într-un articol contabil. În forma lui completă el cuprinde toate elementele care prezintă interes în contabilitate în legătură cu operația analizată şi anume:

- data;
- titlul articolului;
- explicația;
- sumele de bani.

Data articolului. În această parte a articolului contabil se precizează data (anul, luna, ziua) când se face înregistrarea, care, în mod ideal ar trebui să coincidă cu ziua în care are loc efectiv operația.

Titlul articolului este format din simbolul sau denumirea contului ori conturilor debitoare şi cea a contului sau conturilor creditoare. Această legătură poate fi marcată cu semnul "=" aşezat între contul sau conturile debitoare şi contul sau conturile creditoare. Titlul articolului este denumit uneori şi "formulă contabilă". Dacă avem în vedere numărul conturilor corespondente din care este format articolul contabil atunci putem vorbi de:

- articole contabile simple,
- articole contabile compuse
- articole contabile mixte sau complexe.

Articolul contabil simplu este acela în care titlul articolului este format dintr-un singur cont debitor şi un singur cont creditor.

Articolul contabil compus are titlul format fie dintr-un singur cont debitor şi două sau mai multe conturi creditoare, fie din două sau mai multe conturi debitoare şi un singur cont creditor.

Articolul contabil complex sau mixt are titlul format din două sau mai multe conturi debitoare şi două sau mai multe conturi creditoare.

De remarcat că numai primele două feluri de articole contabile oferă posibilitatea cunoaşterii cu exactitate a contului sau conturilor corespondente.

Explicația este acea parte a articolului contabil în care se redă, prin cuvinte, în mod concis, operația analizată. Se consideră că o explicație este completă dacă conține toate elementele pentru a se putea repeta procesul de analiză contabilă. În cadrul ei se va menționa şi *documentul justificativ* (fel, număr, dată) în care este consemnată operația ce se înregistrează. Pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative şi care se referă la stornare, viramente dintr-un cont în altul etc., contabilizări care i-au naştere în procesul de prelucrare contabilă, documentul justificativ îmbracă forma *notei de contabilitate*. Mențiunile referitoare la documentul justificativ se pot constitui şi într-o parte distinctă a articolului.

Sume. În afara textului explicativ, sumele se înscriu şi distinct, în coloanele special rezervate, în dreptul conturilor în care urmează a se sistematiza.

Înregistrarea cronologică. Articolele contabile apar înscrise în ordinea calendaristică la care s-au efectuat operațiile reflectate de ele într-un registru care poartă numele de "jurnal". În România, *Registrul–jurnal* este un document contabil obligatoriu cu regim de înregistrare la organele fiscale în care se înregistrează zilnic, în mod cronologic, operație cu operație, fără spații libere, toate articolele contabile. Operațiile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate

(atelier, secţie etc.) şi în cursul aceleiaşi zile, pot fi recapitulate într-un document centralizator. Registrul-jurnal se prezintă în două variante: cu 8 coloane şi cu 10 coloane. Modelul cu 10 coloane diferă faţă de cel cu 8 coloane prin faptul că rezervă pentru "sume" patru coloane: două pentru "sume parţiale" (debitoare şi creditoare) şi două pentru "sume totale" (debitoare şi creditoare). Modelul cu 8 coloane se prezintă astfel:

Nr. crt.	Data înregistrării	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8

În scopuri didactice se poate folosi următorul model de jurnal:

	Data			
1.	cont debitor = cont creditor		suma debitoare	suma creditoare
	Explicaţie			

Pentru a marca începutul exerciţiului financiar şi în registrul cronologic, bilanţul iniţial este supus unei operaţii de analiză contabilă în vederea descompunerii lui în conturi. Rezultatul acestei analize se concretizează fie în două articole compuse, formulate în jurnal, unul pentru deschiderea conturilor de activ, altul pentru deschiderea conturilor de pasiv; fie intr-un articol contabil complex sau mixt în care corespondenţa se stabileşte între conturile de activ care se debitează cu soldul iniţial si conturile de pasiv care se creditează cu soldul iniţial. Atunci când se redactează articole compuse, contul corespondent folosit este 891 "Bilanţ de deschidere". Spre deosebire de celelalte conturi, acesta este un mijloc auxiliar de calcul întrucât nu urmăreşte evoluţia nici unei categorii de valori, ci situaţia patrimoniului la început de exerciţiu. După consemnarea deschiderii conturilor de activ şi de pasiv, în jurnal se înscriu, în continuare, toate articolele contabile rezultate în urma analizei operaţiilor care au avut loc în cursul perioadei.

Jurnalul, în care Bilanţul de la care s-a plecat în demonstrarea esenţei "reprezentări cifrice a mişcărilor de valori" este descompus în conturi, iar tipurile de operaţiuni singulare şi tipurile de grupuri de operaţiuni economice inseparabile apar consemnate sub formă de articole contabile se prezintă astfel:

1	%	=	891	-	750.000	
	213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii			250.000		
	214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor materiale şi umane şi alte active corporale			20.000		
	302 Materiale consumabile			15.000		
	303 Materiale de natura obiectelor de inventar			25.000		
	371 Mărfuri			250.000		
	4111 Clienţi			40.000		
	413 Efecte de primit de la clienţi			15.000		
	425 Avansuri acordate personalului			20.000		
	456 Decontări cu acţionarii (asociaţii) privind capitalul			40.000		
	5121 Conturi la bănci în lei			60.000		
	5311 Casa în lei			15.000		

	Înregistrat, descompunerea Activului în conturi			
2	891 = % 1011 Capital subscris nevărsat 1012 Capital subscris vărsat 1061 Rezerve legale 121 Profit şi pierdere 281 Amortizări privind imobilizările corporale 401 Furnizori 403 Efecte de plătit 421 Personal-salarii datorate 462 Creditori diverşi 5191 Credite bancare pe termen scurt *Înregistrat, descompunerea Pasivului în conturi*	750.000	- 40.000 460.000 45.000 25.000 50.000 50.000 10.000 45.000 10.000 15.000	
3	5121 Conturi la bănci în lei = 456 Decontări cu acţionarii (asociaţii) privind capitalul *Înregistrat, conform extrasului de cont, încasarea de la asociaţi a sumei de 40.000 RON reprezentând aportul subscris şi nevărsat.*	40.000	40.000	$+A = -A$
4	1011 Capital subscris nevărsat = 1012 Capital subscris vărsat *Înregistrat trecerea la capital subscris vărsat a sumei de 40.000 RON reprezentând capitalul subscris încasat.*	40.000	40.000	$-P = +P$
5	5121 Conturi la bănci în lei = 1621 Credite bancare pe termen lung *Înregistrat, conform extrasului de cont, încasarea unui credit bancar pe termen lung de 50.000 RON.*	50.000	50.000	$+A = +P$
6	5191 Credite bancare pe termen scurt = 5121 Conturi la bănci în lei *Înregistrat, conform extrasului de cont, rambursarea creditului bancar pe termen scurt de 15.000 RON.*	15.000	15.000	$-P = -A$
7	413 Efecte de primit de la clienţi = % 4111 Clienţi 472 Venituri înregistrate în avans *Se înregistrează biletul la ordin în sumă de 12.000 RON, primit de la clientul C în contul creanţei ajunsă la termenul de încasare de 10.000 RON.*	12.000	- 10.000 2.000	$+A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix}$
8	% = 213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii 658 Alte cheltuieli de exploatare 281 Amortizări privind imobilizările corporale *Înregistrat, conform procesului verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe, scăderea din gestiune a unui utilaj cu*	- 4.000 6.000	10.000	$\begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = -A$

	valoare de intrare de 10.000 RON şi o amortizare calculată până la data casării de 6.000 RON.			
9	% = 403 Efecte de plătit 471 Cheltuieli înregistrate în avans 401 Furnizori *Înregistrat biletul la ordin emis în favoarea furnizorului F cu scadenţa peste o lună, pentru suma de 18.000 RON, în contul unei datorii de 15.000 RON.*	- 3.000 15.000	18.000	$\left.\begin{matrix}+A\\-P\end{matrix}\right]=+P$
10	421 Personal - salarii datorate = % 425 Avansuri acordate personalului 4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale 4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate 4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj 444 Impozitul pe venituri de natura salariilor *Înregistrat reţinerile efectuate pe statul de plată al salariilor de 32.000 RON reprezentând avans chenzinal 20.000 RON, contribuţia personalului la asigurările sociale de 525,15 RON, contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate de 315 RON, contribuţia personalului la fondul de şomaj 45 RON şi impozit pe venituri de natura salariilor 314,85 RON.*	32.000	- 20.000 525,15 315 45 314,85	$-P=\left[\begin{matrix}-A\\+P\end{matrix}\right.$
	TOTAL RULAJ	217.000	217.000	

Înregistrarea sistematică. Din jurnal nu se poate cunoaşte, în mod nemijlocit, evoluţia elementului de activ ori a elementului de pasiv care ne interesează şi care a suferit modificări în cursul perioadei. Pentru a se realiza această cunoaştere, fiecărui cont pus în funcţiune i se deschide o partidă a sa unde pe lângă soldul iniţial (dacă este cazul) se colectează în debit şi respectiv în credit toate mişcările ce privesc acel cont şi care apar dispersate în diverse articole contabile în jurnal. Totalitatea acestor partizi formează registrul sistematic al contabilităţii, cunoscut cel mai adesea sub numele de "Cartea-mare" sau "Maestru-principal". După sistematizarea, pentru fiecare cont în parte, a soldului iniţial, a sporirilor şi a reducerilor suferite în cursul perioadei putem, prin prelucrare, să determinăm şi alte mărimi, cum ar fi: rulajul debitor, rulajul creditor, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare, soldul final. Dacă avem în vedere înregistrările în jurnal, un extras din Cartea mare, în formă abreviată care se referă la primele trei conturi de Activ şi respectiv, la primele trei conturi de Pasiv puse în funcţiune se prezintă astfel:

D	1011	C
[1012]	40.000	40.000 Sic
Rd	40.000	- Rc
Tsd	40.000	40.000 Tsc
Sfc	Ø	

D	1012	C
		460.000 Sic
		40.000 [1011]
Rd	-	40.000 Rc
Tsd	-	500.000 Tsc
Sfc	500.000	

D	1061	C
		45.000 Sic
Rd	-	- Rc

D	213	C
Sid	250.000	4.000 [658]
		6.000 [281]
Rd	-	10.000 Rc

Tsd	-	45.000	Tsc
Sfc	45.000		

Tsd	250.000	10.000	Tsc
		240.000	Sfd

D	214		C
Sid	20.000		
Rd	-	-	Rc
Tsd	20.000	-	Tsc
		20.000	Sfd

D	302		C
Sid	15.000		
Rd	-	-	Rc
Tsd	15.000	-	Tsc
		15.000	Sfd

Feluri de conturi. *Conturi sintetice şi conturi analitice.* Procesul de cunoaştere presupune ridicarea de la singular, prin particular, la general şi înţelegerea singularului în lumina generalului şi a particularului. În contabilitate mijlocul principal pentru realizarea acestui demers îl reprezintă contul. Contul poate servi, pentru reflectarea unei clase alcătuită din mulţimea elementelor de activ ori de pasiv cu aceleaşi note esenţiale sau pentru a oglindi situaţia şi evoluţia unei submulţimi a unei asemenea clase şi a unei subdiviziuni a acesteia din urmă până se ajunge la specia infimă, adică ultima specie în ordinea determinării, care nu subordonează alte specii ci se referă numai la indivizi. Pentru cunoaşterea maselor patrimoniale în determinarea lor de clase ori subclase avem conturile sintetice de gradul I (simbolizate în Planul de conturi general al agenţilor economici cu un simbol alcătuit din 3 cifre) ori gradul II (simbolizate în Planul de conturi general al agenţilor economici cu un simbol alcătuit din 4 cifre). Pentru cunoaşterea maselor patrimoniale subordonate acestora până la specia infimă avem conturile analitice. Ele reflectă din treaptă în treaptă speciile unui gen, până la specia infimă. Atunci când obiectul contului analitic îl formează o mulţime de mijloace, în determinările ei de specie infimă, exprimarea valorică se poate completa cu exprimarea cantitativă în etalon natural sau natural-convenţional. Contul analitic funcţionează după aceeaşi regulă ca şi contul sintetic al cărui speţă este. Atunci când exprimarea se face în bani, raportul între contul sintetic şi conturile analitice, de pe aceeaşi treaptă de determinare subordonate lui este ca de la întreg la părţi. Suma părţilor trebuie să fie egală cu întregul pentru fiecare din mărimile reflectate prin cont (sold iniţial, mişcări debitoare, mişcări creditoare, total sume debitoare, total sume creditoare, sold final). Centralizând cele mai semnificative date din conturile analitice aflate pe aceeaşi treaptă de determinare se obţine o sinteză la nivel de cont sintetic care s-a obişnuit a se chema "Balanţă de verificare analitică". Modelul unei "Balanţe analitice a valorilor materiale" se poate prezenta astfel:

Balanţa analitică a valorilor materiale la data de …….

Cod	Stoc iniţial	Cantitate		Stoc final	Preţ unitar	Sold iniţial	Valoare		Sold final
		Intrată	Ieşită				Intrată	Ieşită	

Atunci când conturile analitice se ţin numai în etalon monetar, modelele de conturi şi balanţa analitică de verificare se simplifică în mod corespunzător. Din cadrul lor lipsesc coloanele rezervate cantităţilor, unităţilor de măsură şi preţurilor unitare.

1.11. CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ – A TREIA TREAPTĂ A METODEI CONTABILITĂŢII

În procesul de ridicare de la particular la general, gândirea contabilă nu se opreşte doar la ceea ce se realizează prin contul analitic şi contul sintetic ci concepe şi alte sinteze asupra grupului de fapte şi categoriilor de fenomene reflectate într-o primă etapă prin sistemul de conturi. Sintezele la care facem referire pot privi o parte însemnată a universului materiei contabile sau universul în întregimea sa. *Noul spor de cunoaştere se realizează prin calculaţia costurilor, calculaţia rezultatelor, situaţia modificărilor capitalului propriu, sistemul balanţelor de verificare, bilanţ, situaţia fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative.*

Privită în unitatea ei, metoda contabilităţii trebuie să cuprindă întreaga perspectivă dinamică şi acţiunea spre construcţii noi prin valorificarea experienţei trecutului şi prevederea viitorului curs

al faptelor şi fenomenelor de domeniul contabilităţii. În acest sens, în metoda contabilităţii trebuie cuprinse atât *analiza comparativă cât şi calculul previzional.*

Calculaţia costurilor. Această sinteză a contabilităţii se realizează în cadrul contabilităţii de gestiune şi presupune la nivelul agenţilor economici din România o retratare a cheltuielilor de exploatare cu ajutorul conturilor din clasa 9 "Conturi de gestiune" a Planului de conturi general. Cu acest prilej se urmăreşte în principal o delimitare între *costurile produselor şi serviciilor* care vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilităţii financiare şi vor fi legate de vânzarea acestor produse sau servicii şi *costurile perioadei* (cheltuielile fixe rezultând din subactivitate, cheltuielile cu rebuturile, cheltuielile generale de administraţie, cheltuieli indirecte care nu se repartizează în costul produsului) şi care vor fi înregistrate în rezultatul exerciţiului în care au fost efectuate, fără a se stabili sau a se căuta vreo legătură cu vânzările şi celelalte venituri.

În calcula]ia costurilor s-au cristalizat mai multe metode dintre care amintim: metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda "tarif-oră-maşină" metoda standard cost, metoda ABC, metoda "Just-in-time", metoda "direct-costing". La acestea se adaugă metodele de repartizare a cheltuielilor indirecte (metoda repartizării globale, metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă, metoda suplimentării - cu trei variante: varianta cu coeficient unic, varianta cu coeficienţi multipli şi varianta cu coeficienţi selectivi).În demersul pe care îl presupune calculaţia contabilă a costurilor trebuie respectate regulile: delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie; separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre accidentale şi cu caracter special; individualizarea cheltuielilor pe produs; inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei

Calculaţia rezultatelor (Contul de profit şi pierdere) deşi se realizează în cadrul contabilităţii financiare, se sprijină şi pe mărimile furnizate acesteia de contabilitatea de gestiune (cu privire la costurile produselor şi serviciilor şi la costurile perioadei). Ceea ce se urmăreşte prin această sinteză este cunoaşterea imaginii fidele, clare şi complete a rezultatelor perioadei, rezultate degajate prin compararea, pentru aceeaşi perioadă de timp (luna, respectiv anul) a eforturilor (cheltuielilor) şi a efectelor (veniturilor). În contabilitatea financiară a agenţilor economici din România, servesc acestui scop clasele: 6 "Conturi de cheltuieli" şi 7 "Conturi de venituri" care permit ca prin agregare să se cunoască veniturile din exploatare; cheltuielile de exploatare; rezultatul din exploatare (profit ori pierdere); veniturile financiare, cheltuielile financiare; rezultatul financiar (profit ori pierdere) rezultatul curent (profit ori pierdere); veniturile extraordinare; cheltuielile extraordinare; rezultatul extraordinar (profit ori pierdere); rezultatul total (profit ori pierdere); impozitul pe profit (dacă e cazul); rezultatul net (profit ori pierdere).

Situaţia modificărilor capitalului propriu reprezintă o componentă a situaţiilor financiare anuale obligatoriu de întocmit de către persoanele juridice care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate. În cadrul ei sunt prezentate: soldurile de la începutul exerciţiului financiar; sumele transferate în sau din cont în timpul exerciţiului financiar; natura, sursa sau destinaţia oricăror asemenea transferuri; precum şi suma rămasă la sfârşitul exerciţiului financiar din capitalul social, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat şi rezultatul exerciţiului.

Balanţele de verificare sintetice sunt sinteze ale contabilităţii prin care se centralizează cele mai semnificative date din sistemul de conturi şi prin care se controlează preluarea completă a mişcărilor de valori din registrul cronologic (Jurnal) în registrul sistematic (Cartea mare) şi prelucrarea logico-formală corectă a înregistrărilor. În funcţie de natura datelor centralizate, avem mai multe tipuri de balanţe de verificare şi anume: pe solduri finale; pe total sume şi solduri finale; pe rulaj; cu patru egalităţi; cu cinci egalităţi şi balanţa de verificare "şah".

a) Balanţa de verificare pe solduri finale centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul final debitor ori creditor, după caz. Ea arată ceea ce ar trebui să mai existe din fiecare element activ şi de pasiv a căror evoluţie a fost urmărită prin sistemul de conturi. Din ea putem cunoaşte mărimea şi structura activului şi a pasivului.

Modelul unei asemenea balanţe de verificare se prezintă astfel:

Balanţa de verificare pe solduri finale

Simbol cont	*Denumirea conturilor*	*Solduri finale*	
		Debitoare	Creditoare

1012	*Capital subscris vărsat*	-	500.000
1061	*Rezerve legale*	-	45.000
213	*Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații*	240.000	-
214	*Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale*	20.000	-
302	*Materiale consumabile*	15.000	-
.....	……	.....	…..
	TOTAL	764.000	764.000
		∑Sfd = ∑Sfc	

Unde: ∑Sfd = Total sold final debitor; ∑Sfc = Total sold final creditor

b) Balanța de verificare pe total sume și solduri finale centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare și soldul final. Într-un asemenea model de balanță de verificare întâlnim două egalități:

- ✓ Total sume debitoare de la finele perioadei (∑Tsd) = Total sume creditoare de la finele perioadei(∑Tsc)
- ✓ Total solduri finale debitoare(∑Sfd) = Total solduri finale creditoare (∑Sfc)

c) Balanța de verificare pe rulaj preia din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul inițial, rulajul debitor și rulajul creditor și soldul final. Rulajul poate fi al lunii sau al perioadei. Pe lângă faptul că reproduce evoluția elementului de activ ori de pasiv care face obiectul contului respectiv, tabloul sinoptic permite comparații de ansamblu între situația de la începutul perioadei și cea de la finele ei caracterizând totodată mișcările de valori din cursul perioadei. Modelul unei asemenea balanțe de verificare se prezintă astfel:

Balanța de verificare pe rulaj

Simb cont	*Denumirea conturilor*	*Solduri inițiale*		*Mișcări*		*Solduri finale*	
		Debitoare	*Creditoare*	*Debitoare*	*Creditoare*	*Debitoare*	*Creditoare*
1011	*Capital subscris nevărsat*	-	40.000	40.000	-	-	-
1012	*Capital subscris vărsat*	-	460.000	-	40.000.	-	500.000
1061	*Rezerve legale*	-	45.000.	-	-	-	45.000
…	…	…	…	…	…	…	…
213	*Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații*	250.000	-	-	10.000	240.000	-
214	*Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale*	20.000	-	-	-	20.000	-
…	…	…	…	…	…	…	…
TOTAL		750.000	750.000	217.000	217.000	764.000	764.000
		∑Sid = ∑Sic		*∑Rd = ∑Rc*		*∑Sfd = ∑Sfc*	

Este, așa cum rezultă din cele prezentate, o balanță de verificare cu trei egalități.

d) Balanța de verificare cu patru egalități centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, în funcție de model: fie soldurile de la începutul anului (debitoare și creditoare după caz), mișcările de la începutul anului până la finele lunii precedente (debitoare și creditoare), mișcările lunii în curs (debitoare și creditoare), soldul final (debitor sau creditor după caz), fie soldurile de la începutul anului (debitor ori creditor după caz), mișcările cumulate (debitoare și creditoare), totalul sumelor la sfârșitul perioadei (debitoare și creditoare) și soldul final (debitor ori creditor), fie: total sume precedente (debitoare și creditoare), rulajele lunii curente (debitoare și creditoare), total sume (debitoare și creditoare) și sold final (debitor și creditor, după caz).

e) Balanța de verificare cu 5 egalități centralizează cel mai adesea, pentru fiecare cont în parte: soldul inițial (debitor ori creditor, după caz); mişcările cumulate până la finele lunii precedente (debitoare şi creditoare); mişcările lunii în curs (debitoare şi creditoare), total sume la finele lunii curente (debitoare şi creditoare), soldul final (debitor ori creditor, după caz).

f) Balanța de verificare "şah" este o sinteză în care întâlnim aceleaşi serii de egalități ca şi în balanța de verificare pe rulaj dar, spre deosebire de aceasta, mişcările debitoare sunt desfăşurate pe conturi corespondente creditoare, iar mişcările creditoare sunt desfăşurate pe conturi corespondente debitoare. Modelul acestei balanțe de verificare se prezintă astfel:

Balanța de verificare şah (model)

Simbol cont	*Conturi creditoare / Conturi debitoare*	*Solduri inițiale debitoare*	*1011*	*1012*	*1061*	....	*213*	*214*	*302*	....	*Total mişcări debitoare*	*Solduri finale creditoare*
	Solduri inițiale creditoare	750.000	40.000	460.000	45.000		-	-	-			
1011	*Capital subscris nevărsat*	-		40.000							40.000	-
1012	*Capital subscris vărsat*	-									-	500.000
1061	*Rezerve legale*	-									-	45.000
....	....	...										
213	*Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații*	250.000									-	-
214	*Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*	20.000									-	-
302	*Materiale consumabile*	15.000									-	-
...	....	...										
	Total mişcări creditoare		-	40.000	-		10.000	-	-		217.000	
	Solduri finale debitoare		-	-	-		240.000	20.000	15.000			764.000

În afara funcției de cunoaştere, în calitate de sinteză asupra mărimilor conținute în modelul de balanță de verificare respectiv, aceasta este şi un principal mijloc de control al aspectului formal al modului cum s-a realizat consemnarea în registrul cronologic (Jurnal) şi mai apoi, preluarea şi prelucrarea sumelor în registrul sistematic (Cartea mare) şi, de aici, în Balanța de verificare. Erorile sunt semnalate de faptul că nu se obțin egalitățile proprii fiecărui tip de balanță de verificare. Ele pot fi introduse în sistemul de prelucrare încă din momentul formulării articolelor compuse în Jurnal când în acelaşi articol nu s-a respectat egalitatea între sumele înscrise în debit şi cele consemnate în creditul conturilor corespondente. Alte momente în care pot să apară erori care să ducă la ştirbirea egalităților pe care trebuie să le conțină Balanța de verificare sunt: totalizarea greşită a sumelor din coloanele de rulaj ale balanței de verificare; prelucrarea eronată a rulajelor din partida deschisă contului sintetic în Cartea mare pentru a fi trecută în coloana de rulaj a balanței de verificare; stabilirea greşită a rulajului contului în Cartea mare; sumele din articolul contabil au fost preluate în registrul sistematic numai pentru o parte din conturile puse în funcțiune; preluarea spre sistematizare a altor sume decât cele înscrise în articolul contabil. Programele informatice elimină multe din aceste erori.

Cu ajutorul balanțelor de verificare nu pot fi semnalate acele erori care nu duc la alterarea egalităților. Ele sunt de fond datorate: debitării şi creditării conturilor interesate în Jurnal şi Cartea mare cu sume egale dar inexacte; corespondenței greşite a conturilor în articolele de Jurnal, de unde erorile străbat şi în Cartea mare şi în Balanța de verificare; înregistrării greşite de sume în conturile Cărții mari care prin compensare nu duc la ştirbirea nici uneia din corelațiile specifice balanțelor de verificare.

Bilanțul. Cunoaşterea realizată prin bilanț nu poate fi suplinită de cea oferită de coloanele de solduri finale debitoare şi creditoare ale balanței de verificare. În procesul de cunoaştere fundamentat de ştiința contabilității, bilanțul este conceput ca fiind sinteza în măsură să ofere "imaginea fidelă" clară şi completă asupra patrimoniului unei entități economico-sociale la care se ajunge prin aplicarea cu bună credință a regulilor de evaluare a principiilor şi convențiilor contabile

în procesul de reflectare a operaţiunilor contabilizate ce privesc activitatea desfăşurată în cursul perioadei. Ele se continuă în cadrul lucrărilor de închidere a exerciţiului.

Situaţia fluxurilor de trezorerie este o componentă a situaţiilor financiare anuale obligatorie pentru întreprinderile care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate. Pentru persoanele juridice care sunt obligate doar la întocmirea unor situaţii financiare simplificate întocmirea acestei sinteze este facultativă. Situaţia fluxurilor de trezorerie folosită împreună cu celelalte componente ale situaţiilor financiare aduce informaţii în legătură cu modul cum întreprinderea generează şi foloseşte numerarul si echivalentul de numerar. Din ea se pot desprinde informaţii utile pentru evaluarea capacităţii întreprinderii de a genera numerar şi echivalente de numerar şi necesităţile întreprinderii de a utiliza acele fluxuri de numerar.

Fluxurile de numerar sunt grupate pe cele trei tipuri de activităţi: activităţi de exploatare, activităţi de investiţii şi activităţi de finanţare. În elaborarea situaţiei fluxurilor de trezorerie se poate folosi una din următoarele două metode: metoda directă şi metoda indirectă.

Metoda directă furnizează informaţii ce sunt folositoare în estimarea fluxurilor de numerar viitoare, şi care nu sunt disponibile prin metoda indirectă. În cadrul metodei directe sunt prezentate clasele majore de plăţi şi încasări brute în numerar care pot fi obţinute din înregistrările contabile ale întreprinderii sau prin ajustarea vânzărilor, costului acestora şi a altor elemente în contul de profit şi pierdere cu modificările pe parcursul perioadei ale stocurilor, creanţelor şi datoriilor din exploatare, ale altor elemente decât numerarul, precum şi cu alte elemente pentru care efectele numerarului sunt fluxurile de numerar din investiţii sau finanţare.

Prin metoda indirectă fluxul de numerar net din activităţi de exploatare este determinat prin ajustarea profitului net şi pierderii cu efectele tranzacţiilor ce nu au natura de numerar, amânările sau angajamentele de plăţi sau încasări în numerar din exploatare trecute sau viitoare şi elementele de venituri şi cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din investiţii sau finanţări.

Politici contabile şi note explicative reprezintă o componentă a situaţiilor financiare anuale obligatoriu de întocmit de către toate persoanele juridice. Aici sunt prezentate politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanţ, ale profitului sau pierderii aferente fiecărui exerciţiu, ale fluxurilor de trezorerie şi modificărilor capitalului propriu. Notele explicative conţin informaţii suplimentare relevante pentru necesităţile utilizatorilor, în ceea ce priveşte poziţia financiară şi rezultatele obţinute. Fiecare element semnificativ din bilanţ, din contul de profit şi pierdere, din situaţia fluxurilor de trezorerie şi din situaţia modificărilor capitalului propriu trebuie să fie însoţite de o trimitere la nota care cuprinde informaţii legate de acel element semnificativ. Pentru elementele menţionate în notele explicative se va prezenta, de regulă, şi suma corespunzătoare anului precedent celui la care se referă acestea. Ea trebuie ajustată în situaţia în care nu este comparabilă. În notele explicative se regăsesc şi informaţii care vin în completarea bilanţului şi a contului de profit şi pierdere cum sunt cele ce se referă la detalii privind salarizarea administratorilor şi directorilor, detalii privind salariaţii.

Analiza comparativă. Prin procesul de analiză comparativă se urmăreşte sesizarea relaţiilor structurale şi relaţiilor cauză-efect. După determinarea elementelor, factorilor şi cauzelor fenomenului studiat şi stabilirea corelaţiilor dintre factori şi fenomenul analizat ori a corelaţiilor dintre diferiţi factori procesul de analiză se continuă cu măsurarea influenţelor diferitelor elemente şi factori. Rezultatul analizei se concretizează în concluziile şi aprecierile asupra activităţii din sfera cercetată şi elaborarea măsurilor care constituie conţinutul deciziilor menite să asigure o folosire optimă a mijloacelor şi resurselor şi creşterea eficienţei activităţii în viitor.

Calculul previzional în contabilitate. Ca oricare altă ştiinţă şi contabilitatea asigură pentru domeniul ei – în afara condensării de cunoştinţe şi explicării cauzale a fenomenelor şi faptelor cuprinse în obiectul ei – şi prevederea viitorului curs al acestora. Prognoza sau previziunea contabilă nu este altceva decât precizarea unei dezvoltări viitoare pe baza examinării critice a trecutului şi prezentului. Predicţiile se fac, de regulă, asupra unor structuri reprezentate prin modele. Previziunea trebuie privită ca un proces unitar, în mai multe trepte, al cărui rezultat îl reprezintă cunoaşterea desfăşurării viitoare a fenomenelor. Rezultatul în legătură cu evoluţia viitoare este de

fapt prognoza. Independent de tehnica aleasă, în elaborarea unei prognoze trebuie să se treacă prin următoarele etape:

(a) culegerea informațiilor;
(b) alegerea unui model;
(c) calculul coeficienților inițiali;
(d) proiecția modelului;
(e) actualizarea proiecție;
(f) controlul.

Întrebări recapitulative pentru verificarrea cunoştinţelor:

1. Ce este obiectul propriu unei ştiinţe?
2. Cum poate fi definit obiectul contabilității?
3. Enumerați principalele entități obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie.
4. Care sunt atributele care caracterizează persoana juridică a unei entități patromoniale?
5. Ce este exercițiul financiar?
6. Care este esența contabilității de angajamente?
7. Care este esența contabilității de trezorerie(de casă)?
8. Enunțați pricipalii utilizatori interni şi externi ai informației contabile şi precizați direcțiile de valorificare a acestei resurse în procesul decizional?
9. Cum poate fi definit sistemul de contabilitate în partidă dublă?
10. Enumerați pricipiile contabile şi prezentați conținutul acestora.
11. Clasificați activele şi pasivele.
12. Definiți şi exemplificați : imobilizările, mijloacele cisrculante, capitalurile proprii, datoriile etc.
13. Ce este metoda contabilității?
14. Enumerați treptele metodei contabilității;
15. Ce înțelegeți prin noțiunea de activ şi pasiv?
16. Prezentați în sinteză structura activului bilanțier;
17. Prezentați în sinteză structura pasivului bilanțier;
18. Enunțați silogismul aferent relației bilanțiere de forma..... şi exemplificați cu o operațiune adecvată;
19. Ce sunt mişcările contabile permutative, dar opuse?
20. Cum poate fi definit contul?
21. Care sunt şi ce semnifică fucțiile contului?
22. Ce înțelegeți prin cont sintetic?
23. Ce corelații există între conturile sintetice şi cele analitice subordonate?
24. Care sunt regulile de funcționare ale conturilor?
25. Ce este analiza contabilă?
26. Care sunt etapele analizei contabile?
27. Care sunt întrebările corespondenței conturilor?
28. Definiți articolul contabil şi precizați structura acestuia:
29. Cum clasificați articolele contabile(cu exemple practice)?
30. Enunțați calculele periodice de sinteză;
31. Precizați erorile care pot(nu pot) fi descoperite cu ajutorul balanțelor de verificare?

CAPITOLUL 2. DOCUMENTE JUSTIFICATIVE ÎN CONTABILITATE

OBIECTIVE:
În acest capitol se regăsesc informații referitoare la :
- definiția, conținutul şi structura documentelor economice(justificative);
- clasificarea documentelor justificative;
- tipizarea şi verificarea documentelor;
- reconstituirea, arhivarea şi păstrarea documentelor economice.

Antenele prin care se ia cunoştinţă în contabilitate cu operațiile economice întreprinse sunt documentele.

2.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA, CONȚINUTUL ŞI ÎNTOCMIREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE.

Întemeierea înregistrărilor în contabilitate pe baza unor acte scrise întocmite la locul şi în momentul în care se produc operațiile contabilizate fac din ele documente justificative ale acestor reflectări. În acest sens *documentul justificativ poate fi definit ca actul scris întocmit pentru consemnarea la origine a operațiunilor contabilizabile servind ca dovadă a înfăptuirii acestora.*

Fundamentarea înregistrărilor în contabilitate pe baza documentelor justificative asigură contabilității forța probantă în raporturile cu terții, documentele justificative fiind folosite, în caz de litigiu, drept mijloc de probă în justiție. Documentele justificative au o influență nemijlocită asupra exactității datelor contabile, a gestiunii, a controlului şi a acurateței stabilirii răspunderii materiale a persoanelor vinovate de risipă, lipsuri, sustrageri. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare. Elementele principale pe care trebuie să le cuprindă un document justificativ sunt:
- denumirea documentului;
- denumirea şi sediul persoanei juridice care întocmeşte documentul;
- numărul documentului şi data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice şi financiare (când este cazul);
- conținutul operației economice şi financiare, iar atunci când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative şi valorice aferente operației economice şi financiare efectuate;
- numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care le-au întocmit, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pastă de pix, cu maşina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul, după caz, nefiind admise ştersături sau alte asemenea procedee şi nici lăsarea de spații libere între operațiile înscrise în acestea. Pentru a reduce numărul înscrierilor în conturi înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică se pot face şi pe baza unor centralizatoare (documente derivate) în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operații de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă.

În cazul operațiilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, ca, de exemplu stornările ori transferurile dintr-un cont în altul cu prilejul calculației costurilor ori închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli etc. înregistrările în contabilitate se fac pe bază de nota de contabilitate.

2.2. RAȚIONALIZAREA, TIPIZAREA ŞI CLASIFICAREA DOCUMENTELOR CARE SERVESC CA BAZĂ PENTRU ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATE.

Volumul important de muncă pe care îl reclamă documentarea şi întocmirea documentelor explică preocupările permanente *pentru raționalizarea documentării şi a documentelor*, adică pentru găsirea căilor de creştere a productivității muncii şi de reducere a costurilor în acest domeniu. Căi pentru realizarea acestui obiectiv sunt: unificarea şi tipizarea documentelor, precum şi folosirea formularelor.

Documentele care servesc la cunoaşterea operațiunilor contabilizate cunosc o mare varietate. Ele pot fi clasificate: după destinație, după conținut şi după locul întocmirii lor.

După destinație documentele pot fi clasificate în: documente de dispoziție; documente de execuție; documente combinate şi documente contabile. Documentele contabile sunt acele documente care se întocmesc în cadrul compartimentului contabilității pe baza documentelor justificative, pentru a înlesni şi accelera înregistrarea operațiilor contabilizabile în conturi.

După conținut documentele justificative pot fi împărțite în documente primare şi documente centralizatoare.

După locul întocmirii, documente justificative se împart în: *documente externe* şi *documente interne*. Primele sunt primite din afară de la corespondenții unității. Cele din a doua categorie se întocmesc în cadrul întreprinderilor putând circula, nu numai în cadrul acesteia ci şi în afara ei.

2.3. VERIFICAREA DOCUMENTELOR. PROCEDEE DE RECTIFICARE A ERORILOR DIN DOCUMENTE.

Având rolul de a mijloci introducerea datelor în fluxul de prelucrare şi informare contabilă, în vederea obținerii unor informații veridice, documentele primare sunt supuse unor verificări sub diverse aspecte şi la diverse momente. *După momentul în care* se efectuează, verificarea documentelor justificative poate fi: *preventivă*, adică înainte ca operația dispusă să aibă loc; *operativă* adică în timpul efectuării operațiilor economico-financiare şi *postoperativă,* adică după efectuarea operației contabilizate.

După aspectele supuse controlului distingem: *verificarea formei, verificarea calculelor* şi *verificarea fondului.*

Din punct de vedere al formei se urmăreşte dacă s-a folosit formularul corespunzător naturii operației respective (în cazul documentelor tipizate) precum şi dacă documentul conține toate elementele esențiale care trebuie să se regăsească în structura unui document netipizat; dacă formularul a fost completat cu toate datele variabile prevăzute şi (după caz) cu toate semnăturile de întocmire, vizare, aprobare şi de confirmare necesare.

În *documentele care conțin calcule* se verifică exactitatea acestora.

Verificarea de fond a documentelor se referă la *legalitatea, realitatea, oportunitatea, necesitatea şi economicitatea operației consemnate*. Erorile constatate cu ocazia întocmirii şi verificării documentelor justificative se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau cifrei greşite, astfel încât acestea să poată fi şi după aceea citită, urmată de înscrierea deasupra a textului sau cifrei corecte. Corectura se face pe fiecare din exemplarele documentului justificativ greşit şi se confirmă prin semnătura persoanei sau persoanelor care au întocmit documentul respectiv, menționându-se şi data când a avut loc aceasta. La corectarea documentelor care se referă la operații de predare-primire a unor valori materiale este necesară confirmarea prin semnătură a predătorului şi primitorului. În documentele în baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul precum şi în cele pentru care indicațiile de completare prevăd asemenea restricții, corecturile nu sunt admise sub nici o formă. Asemenea documente se anulează şi se păstrează ca atare.

2.4. CIRCULAȚIA DOCUMENTELOR

Drumul pe care îl parcurg documentele din momentul emiterii sau al intrării lor în unitatea patrimonială şi până la clasarea lor în arhivă reprezintă *circulația documentelor*. *Raționalizarea* în

această materie vizează: analiza judicioasă a operațiilor ce trebuie executate în legătură cu fiecare document; fixarea unui traseu optim; normarea timpului necesar pentru emiterea, completarea, semnarea, verificarea şi înregistrarea lui; eliminarea reținerilor inutile în cadrul compartimentelor; corelarea termenelor de transmitere a documentelor la unitățile de informatică cu programele de lucru ale acestora, stabilirea răspunderilor concrete ce revin lucrătorilor implicați în acest circuit. În acest scop se recomandă ca directorul financiar-contabil, contabilul şef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție să întocmească graficul de circulație a documentelor justificative care se aprobă de administrator, ordonatorul de credite sau persoana care are obligația gestionării patrimoniului.

Graficul de circulație a documentelor justificative, la întocmirea căruia trebuie să se țină seama de normele de utilizare a formularelor, este necesar să conțină: denumirea documentelor, persoanele care poartă răspunderea întocmirii lor, data întocmirii şi termenul stabilit pentru predarea documentelor, numărul de exemplare şi destinația acestora, precum şi alte elemente care se apreciază ca necesare. Indiferent de modul de prezentare a circulației documentelor, sub formă de text sau scheme, pe baza elementelor expuse mai înainte se pot întocmi: grafice individuale, grafice de structură, grafice sintetice.

Graficele individuale cuprind documentele şi lucrările care se execută de către o anumită persoană; termenele de efectuare şi compartimentele unde circulă în continuare sau persoanele cărora li se transmit.

Graficele pe compartimente sau de structură cuprind documentele şi lucrările din cadrul unui compartiment al entității economico-sociale, termenele, executanții şi compartimentele cărora li se transmit.

Graficele generale sau sintetice (pe activități) cuprind toate operațiile necesare unei anumite lucrări cu un grad ridicat de complexitate, cum sunt de exemplu situațiile financiare anuale (conturile anuale).

2.5. RECONSTITUIREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are – potrivit legislației româneşti – obligația să încunoştiințeze, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorul unității, administratorul acesteia, ordonatorul de credite sau altă persoană care are sarcina gestionării patrimoniului. În termen de cel puțin 3 zile de la primirea comunicării conducătorul unității este obligat să încheiem un proces-verbal semnat de conducătorul unității, conducătorul compartimentului financiar-contabil, salariatul responsabil şi şeful ierarhic al acestuia din care să rezultate datele de identificare a documentului dispărut; numele şi prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Odată cu semnarea procesului verbal salariatul responsabil este obligat să dea o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul. Când pierderea, sustragerea sau distrugerea documentului constituie o infracțiune, se încunoştiințează imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire" întocmit separat pentru fiecare caz, cuprinzând toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea şi reconstituirea documentului dispărut. Când documentul dispărut emană de la altă unitate, reconstituirea se face de către aceasta la cererea scrisă a conducătorului unității solicitatoare în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil mențiunea "RECONSTITUIT" cu specificarea numărului şi datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Pentru pagubele generate de dispariția, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind şi eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea şi găsirea acestora. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, împreună cu care se ataşează la dosarul de reconstituire.

2.6. ARHIVAREA ŞI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE

Unităţile patrimoniale au obligaţia păstrării în arhiva lor a documentelor justificative şi contabile timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exerciţiului în cursul căruia au fost întocmite, cu excepţia statelor de salarii şi a situaţiilor financiare anuale (conturilor anuale) pentru care termenul de păstrare este de 50 de ani. Arhivarea documentelor contabile trebuie să asigure păstrarea şi consultarea acestora în termenul prevăzut de lege. În caz de încetare a activităţii unităţii patrimoniale, documentele se predau la Arhivele Statului. În arhivă documentele se păstrează în dosare, numerotate, şnuruite şi parafate. Gruparea documentelor în dosare se face cronologic şi sistematic, în cadrul fiecărui exerciţiu financiar. Evidenţa dosarelor şi documentelor contabile intrate în arhivă, precum şi mişcarea acestora în decursul timpului, se ţine cu ajutorul Registrului de evidenţă curentă. Eliminarea din arhivă a documentelor cu termenul de păstrare expirat se face de către o comisie sub conducerea administratorului sau ordonatorului de credite, după caz, cu consemnarea operaţiunii de scădere într-un proces-verbal şi operarea scăderii în Registrul de evidenţă curentă al arhivei.

Întrebări recapitulative pentru verificarrea cunoştinţelor:

1. Cum definiţi un document justificativ?
2. Ce este documentarea?
3. Care sunt elementele comune conţinute în structura documentului justificativ?
4. Care sunt funcţiile documentului justificativ?
5. Cum pot fi clasificate documentele justificative?
6. Ce este tipizarea documentelor şi care sunt avantajele acesteia?
7. Cum definiţi verificarea documentelro şi de câte feluri este aceasta?
8. Ce înţelegeţi prin verificarea formei unui document?
9. Ce înţelegeţi prin verificarea fondului unui document?
10. Ce este circuitul documentelor economice şi ce presupune raţionalizarea acestuia?
11. Ce este arhivarea documentelor şi după ce criterii poate fi realizată?

CAPITOLUL 3. CLASIFICAREA ŞI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

OBIECTIVE:
În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptul de clasificare a conturilor;
- criteriile utilizate în calsificare;
- structuri ale sistemului de conturi;
- delimitarea şi componența conturilor de:

- Conturi de gestionare a activelor şi conturi de gestionare a pasivelor (fondurilor)
- Conturi de regularizare asupra evaluării activelor şi conturi de regularizare asupra evaluării pasivelor
- Conturi de consumațiuni ale perioadei curente şi conturi de venituri ale perioadei curente
- Conturi de consumațiuni ale perioadelor viitoare şi conturi de venituri ale perioadelor viitoare
- Conturi de rezultate finale favorabile şi conturi de rezultate finale nefavorabile
- Conturi rectificative de activ contra pasiv şi conturi rectificative de pasiv contra activ
- Conturi în afara bilanțului (conturi extrapatrimoniale)

Pentru a pune ordine în cunoştințele acumulate prin intermediul mulțimii conturilor se apelează la clasificarea acestora.

3.1. CONCEPT, CRITERII, TABLOUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ANALITICE

Modelul de clasificare a conturilor care prezintă interes pentru ştiința contabilității este cel al clasificării obiective sau naturale. Acesta se bazează pe notele esențiale, intrinseci universului materiei contabile fixată prin mulțimea conturilor supuse operațiunii de sistematizare.

La asemenea clasificări se poate ajunge:

a) fie prin asocierea conturilor considerate ca specii în grupe cu sfere din ce în ce mai mari până se ajunge la întregul sistem de conturi, dar cu note din ce în ce mai reduse ca număr (clasificarea sintetică);

b) fie pe calea inversă, a descompunerii succesive a sistemului de conturi până se ajunge la cont ca specie (clasificarea analitică).

La elaborarea Tabloului general de clasificare a conturilor ne vom conduce după normele clasificării analitice. Într-o asemenea clasificare vom întâlni pentru fiecare treaptă: o *noțiune de divizat*, *un criteriu al diviziunii* şi *noțiunile-rezultat al diviziunii*. *Noțiunea de divizat* este cea a cărei sferă o analizăm prin diviziune. *Criteriul diviziunii* sau *fundamentul diviziunii* îl constituie o notă esențială (sau un grup de note esențiale) din conținutul noțiunii de divizat. *Noțiunile – rezultat al diviziunii* sunt speciile genului divizat. Ele se mai numesc şi membrele diviziunii.

Pentru a se evita greşelile în demersul cunoscut sub numele de diviziune, trebuie să se respecte, următoarele reguli:

1) diviziunea trebuie să fie completă, adică noțiunea de divizat să fie egală cu suma sferelor membrelor diviziunii;
2) noțiunile care alcătuiesc membrele diviziunii trebuie să se excludă reciproc, să nu se cuprindă una în sfera celeilalte;
3) diviziunea să aibă un fundament unic şi esențial; în aceeaşi operație a diviziunii nu putem folosi mai multe criterii;
4) diviziunea trebuie să fie continuă, adică să nu facă salturi. Ea se continuă atâta timp cât este necesară.

Ca orice clasificare teoretică clasificarea analitică trebuie să găsească ordinea numai în cazurile empirice (conturile întâlnite la un moment dat în practica contabilă) ci să opereze deschideri şi spre cazurile posibile. Sub acest aspect ea este mai mult decât operația logică de

repartizare a conturilor în serii, clase, subclase, grupe, subgrupe, categorii potrivit asemănării dintre ele şi în aşa fel încât fiecare subdiviziune să ocupe un loc constant şi precis fixat în raport cu celelalte structuri.

Noţiunea iniţială care se divide şi de la care trebuie să înceapă clasificarea este "*materia contabilă*" adică valori şi raporturi economico-juridice cuantificabile. Întregul sistem de conturi se referă la această materie. Acest obiect al contabilităţii este circumscris unei entităţi economico-sociale. Dacă se are în vedere legătura dintre entitatea economico-socială şi "materia contabilă" ajungem pe o primă treaptă a diviziunii să distingem *un univers al materiei contabile de bilanţ* şi *un univers al materiei contabile în afara bilanţului*. În primul univers este vorba în principal de o materie patrimonială, dar şi de bunuri care deşi nu fac parte din patrimoniu, subiectul de patrimoniu şi-a asumat toate riscurile. Acest univers este reflectat prin *mulţimea conturilor de bilanţ.* În cel de al doilea univers este vorba de o materie extrapatrimonială sau de stări complementare celor reflectate prin prima mulţime de conturi şi ele fac obiectul *mulţimii conturilor în afara bilanţului.* Cele două mulţimi sunt disjuncte.

Sistemul de conturi folosit în cadrul unei contabilităţi ştiinţifice, cuprinde, în afara conturilor propriu-zise, concepute pentru cunoaşterea situaţiei şi evoluţiei unei anumite categorii de valori din cele două universuri ale materiei contabile şi două *mijloace de calcul asimilate conturilor*: "Bilanţ de deschidere" şi "Bilanţ de închidere". Misiunea lor este aceea de a mijloci punerea în funcţiune a celor două mulţimi de conturi la începutul exerciţiului, respectiv, închiderea conturilor din cele două mulţimi la finele exerciţiului, concentrând în debit şi credit situaţia pe care o reflectă în momentele respective conturile propriu-zise. De aceea ele pot fi considerate doar ca *mijloace auxiliare de calcul*.

O clasificare raţională a conturilor cuprinse în mulţimea conturilor de bilanţ se poate face pe baza egalităţii de bilanţ, întrucât ACTIV = PASIV este pentru contabilitatea sistematică atât relaţia cauzală care fundamentează într-o viziune integratoare, economico-juridică, constituirea categoriilor de valori a căror reflectare distinctă va forma obiectul unui cont, cât şi o relaţie funcţională explicând de ce conturile de activ primesc o regulă de funcţionare diferită de cea a conturilor de pasiv. Se ajunge, în această viziune, la stabilirea a **două serii de conturi**: *seria conturilor de activ* şi *seria conturilor de pasiv*. Notele comune pentru fiecare din conturile din prima serie sunt constituite din reflectarea soldului iniţial şi a sporirilor în debitul contului chemat în funcţiune, iar a reducerilor şi a soldului final în creditul acestuia. În cazul fiecărui cont din cea de a doua serie soldul iniţial şi sporirile se înscriu în credit, iar reducerile şi soldul final în debit.

O anumită independenţă între formă şi conţinut întâlnim în cadrul planurilor de conturi, în sensul că uneori aceeaşi denumire şi acelaşi simbol pot fi atribuite succesiv unor conturi care reflectă materie contabilă de naturi diferite. Astfel, în Planul de conturi general pentru agenţii economici, simboluri şi denumiri ca: 441 „Impozitul pe profit (venit)", 4428 „TVA neexigibilă", 4511 "Decontări în cadrul grupului", 4518 "Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului", 4521 „Decontări privind interesele de participare", 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare", 456 "Decontări cu acţionarii (asociaţii) privind capitalul", 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare", 481 "Decontări dintre unitate şi subunităţi", 482 "Decontări între subunităţi" pot fi atribuite în mod succesiv unor conturi care reflectă *creanţe*, respectiv, *resurse străine în angajamente*. Atâta timp cât prin intermediul lor se urmăreşte situaţia şi evoluţia unei creanţe a entităţii economico-sociale asupra terţului respectiv, contul va funcţiona, ca oricare alt cont de creanţă, după regula de funcţionare a conturilor de activ. Când soldul contului este zero, acesta încetează să funcţioneze şi în continuare putem atribui acelaşi simbol şi denumire pentru a desemna datoria unităţii patrimoniale faţa de terţul respectiv. El va funcţiona ca oricare alt cont de resurse străine, după regula de funcţionare a conturilor de pasiv. Principiul necompensării obligă la interpretarea cu discernământ a acestor simboluri şi denumiri astfel încât să nu se admită compensarea între substanţa de activ şi cea de pasiv.

Un raţionament similar trebuie aplicat şi în cazul simbolurilor şi denumirilor rezervate conturilor curente la bănci care pot desemna în mod succesiv *disponibilităţile* unităţii patrimoniale aflate la bănci, respectiv *credite bancare de acoperire* a lipsei de disponibilităţi. În prima etapă

simbolul şi denumirea au fost atribuite unor conturi de mijloace băneşti şi ele vor funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de activ. Ulterior simbolul şi denumirea sunt atribuite unor conturi ce reflectă o resursă străină în credite şi atunci el va funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de pasiv. Asemenea simboluri şi denumiri, în Planul de conturi de general pentru agenţii economici sunt: 5121 "Conturi la bănci în lei", 5124 „Conturi la bănci în valută", 5125 „Sume în curs de decontare".

Cu simbolurile şi denumirile 117 „Rezultatul reportat" şi 121 "Profit şi pierdere" pot fi reflectate într-o anumită perioadă consumaţiuni de valori devenite *pierderi*, iar în altă perioadă veniturile devenite *profituri*. Când simbolul şi denumirea sunt folosite pentru a reflecta situaţia şi evoluţia categoriei de valori reprezentate de pierderi, conturile vor funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de activ. Atunci când categoria de valori pe care o reflectă este reprezentată de rezultate favorabile (profituri), conturile respective vor funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de pasiv.

Cu simbolul şi denumirea 711 „Variaţia stocurilor" putem desemna într-un anumit interval de timp *veniturile reproduse* la nivelul costului produselor, lucrărilor şi serviciilor (inclusiv a celor în curs de execuţie) aflate în stoc şi produse în luna respectivă. Pentru acest interval de timp contul 711 va funcţiona ca un cont de pasiv. În luna următoare contul 711 „Variaţia stocurilor" va prelua spre reflectare costurile efective ale produselor, lucrărilor şi serviciilor (inclusiv a celor în curs de execuţie) aflate în stoc la începutul lunii şi ieşite în luna respectivă. Categoria de valori pe care o reflectă contul este acum alta, *consumaţiuni de valori*, şi el va funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de activ.

În condiţiile în care contul sintetic de gradul I se desfăşoară pe conturi sintetice de gradul II, ori pe conturi analitice, interpretarea de principiu, care leagă natura elementului reflectat de regula de funcţionare, coboară la nivelul contului sintetic de gradul II respectiv a contului analitic. Aşa este cazul conturilor: *428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"* care se descompune în 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul" – cont de pasiv şi 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul" – cont de activ; *438 „Alte datorii şi creanţe sociale"* cu subconturile 4381 „Alte datorii sociale" – cont de pasiv şi 4382 „Alte creanţe sociale" – cont de activ; *448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"* cu subconturile 4481 „Alte datorii faţă bugetul statului" – cont de pasiv şi 4482 „Alte creanţe privind bugetul statului" – cont de activ; *458 „Decontări din operaţii în participaţie"* cu subconturile 4581 „Decontări din operaţii în participaţie - pasiv" – cont de pasiv şi 4582 „Decontări din operaţii în participaţie - activ" – cont de activ.

Aşadar, în schema de clasificare a conturilor deşi acelaşi simbol şi denumire vor putea fi întâlnite atât în seria conturilor de activ cât şi în seria conturilor de pasiv nu înseamnă că avem de a face cu o încadrare dublă, întrucât, aşa cum am arătat mai înainte, *aici este vorba de conturi diferite atât prin conţinut cât şi prin funcţiune*, şi în consecinţă nu agreăm denumirea de conturi bifuncţionale atribuită acestor conturi.

Considerând ca mulţime de divizat seria conturilor de activ şi fixând drept criteriu al diviziunii natura substanţei reflectate ajungem la două clase: *clasa conturilor de active economice şi clasa conturilor rectificative de activ contra pasiv*. În prima clasă sunt cuprinse conturile care reflectă existenţele şi mişcările bunurilor cu valoare de schimb, aşa cum sunt ele evaluate în conturile din seria conturilor de activ la intrarea în patrimoniu sau, ca excepţie, cu prilejul reevaluării conform dispoziţiilor legale. În cea de a doua clasă sunt cuprinse conturile care reflectă supradimensionările, operate în mod deliberat, în evaluarea pasivului.

Continuând diviziunea în cadrul clasei conturilor de mijloace economice, după criteriul stabilităţii formei în cadrul circuitului economic, ajungem la două subclase distincte: *subclasa conturilor de substanţă de mijloace economice de inventar* şi *subclasa conturilor de consumaţiuni de valori*, adică a valorilor consumate sub durata unei perioade de timp. Ceea ce interesează în cadrul primei subclase este situaţia şi schimbările în mărime a fiecărui fel de mijloc, indiferent de operaţiunile care modifică aceste bunuri corporale şi creanţe. În cadrul celei de a doua subclase valorile se urmăresc pe feluri de procese şi stadii succesive ale acestora, independent de forma mijloacelor atrase în executarea proceselor respective.

După legătura de dependenţă între evaluare şi bunul economic evaluat distingem, în cadrul subclasei conturilor de substanţă de mijloace de inventar, două grupe: *grupa conturilor de gestionare a mijloacelor* şi *grupa conturilor de regularizare a evaluării în conturile de gestionare a mijloacelor (*conturi rectificative de activ contra activ).

Dacă privim materia care se reflectă în conturile de gestionare a mijloacelor după numărul ciclurilor economice la care pot lua parte, completând-o uneori cu nivelul evaluării pe fiecare obiect individual se ajunge la două subgrupe: *subgrupa conturilor de gestionare a activelor imobilizate* şi *subgrupa conturilor de gestionare a activelor circulante.*

Pentru prima subgrupă sunt reţinute conturile folosite pentru reflectarea gestionării bunurilor şi valorilor destinate să servească o perioadă mai mare decât durata unui exerciţiu (un an) şi care nu se consumă la prima utilizare. Pe o treaptă următoare a diviziunii ajungem la trei categorii de conturi în funcţie de natura imobilizărilor reflectate şi anume: *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor necorporale*; *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor corporale* şi *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor financiare*.

Conturile din cea de a doua subgrupă sunt destinate să reflecte gestionarea mijloacelor circulante şi a asimilatelor acestora. Dacă se are în vedere forma sub care se prezintă, ca existenţe fizice, valorile reflectate se ajunge la trei categorii de conturi, şi anume: *conturi de gestionare a activelor circulante materiale (stocuri şi producţie în curs), conturi de gestionare a activelor circulante în decontare (a creanţelor)* şi *conturi de gestionare a activelor circulante de trezorerie* (titluri de plasament, mijloace băneşti şi alte valori de trezorerie).

Fixând ca materie de divizat "*conturile consumaţiunilor de valori*" iar ca fundament al clasificării legătura între valoarea care se consumă sub durata unei perioade de timp şi obiectul consumului distingem următoarele grupe: *conturi de consumaţiuni ale perioadelor viitoare: conturi de consumaţiuni ale perioadei curente* şi *conturi de rezultate finale nefavorabile (pierderi)*. Privite după funcţia îndeplinită în procesul de calculaţie distingem, în cadrul grupei conturilor de consumaţiuni ale perioadei curente: *conturi colectoare şi de repartizare* şi *conturi de calculaţie.* Conturile din prima subgrupă reflectă consumaţiunile de valori generate de anumite aspecte sau laturi ale proceselor economice. Conturile din cea de a doua subgrupă oglindesc consumaţiunile generate de efectuarea unui proces economic în întregime.

Trecând la diviziunea în cadrul seriei conturilor de pasiv şi fixând drept criteriu al diviziunii natura substanţei reflectate distingem şi aici două clase: *clasa conturilor de resurse* şi *clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ.* În prima clasă sunt cuprinse conturile care reflectă modul de procurare a bunurilor economice. Cea de a doua clasă cuprinde conturile care reflectă supradimensionările în evaluarea mijloacelor economice reflectate ca atare în conturile de activ.

Dacă se au în vedere modalităţile de constituire a resurselor pe care le oglindesc atunci distingem în clasa conturilor de resurse două subclase: *subclasa conturilor de pasive (fonduri)* şi *subclasa conturilor de venituri.* Conturile din prima subclasă reflectă existenţa şi mişcările acelor categorii distincte de valori ce sunt procurate prin: aportul acţionarilor sau asociaţilor la constituirea societăţii, autofinanţare, creditare şi decontări. În cea de a doua subclasă sunt cuprinse conturile care reflectă resursele reproduse într-o anumită perioadă de timp în unitatea patrimonială respectivă.

Trecând la treapta următoare a diviziunii, conturile resurselor (fondurilor) pot fi împărţite după funcţia de cunoaştere îndeplinită în sistem în două grupe: *grupa conturilor de gestionare a pasvelor (fondurilor)* şi *grupa conturilor de regularizare asupra evaluării pasivelor.* În cadrul grupei conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) distingem două subgrupe: *conturi de pasive (fonduri) proprii* şi *conturi de datorii.* Cele două subgrupe sunt generate de natura diferită a titlului sub care este deţinută averea a cărei provenienţă o reflectă. Conturile de pasive (fonduri) proprii desemnează raporturi de proprietate în timp ce conturile de datorii reflectă raporturi de angajamente (obligaţii).

Dacă considerăm ca materie de divizat conturile de pasive proprii şi avem în vedere destinaţia pe care trebuie să o aibă aceste fonduri în raport cu activităţile care se desfăşoară în unitatea patrimonială atunci distingem două categorii de conturi: *categoria conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) proprii ale activităţii curente* şi *categoria conturilor de gestionare a*

pasivelor (fondurilor) proprii cu destinație specială. În prima categorie sunt cuprinse resursele de care dispune unitatea economică pentru reluarea neîntreruptă a circuitului economic. Cea de a doua categorie desemnează resursele constituite pe seama profitului sau a altor surse şi cărora li se stabileşte destinația pentru care au fost create chiar din momentul constituirii lor, alta decât activitatea curantă. Schimbarea destinației pentru care au fost create reprezintă o încălcare a disciplinei financiare. Conturile de gestionare a resurselor (fondurilor) străine pot fi şi ele divizate, după cum iau naştere şi cum se manifestă resursele în circuitul economic al întreprinderii în două categorii: *categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente* şi *categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite.* În prima categorie sunt cuprinse conturile care reflectă resursele de care dispune unitatea patrimonială ca urmare a decalajelor ce se creează în cadrul proceselor de decontare cu: furnizorii, personalul, asigurările sociale, protecția socială, bugetul statului, organisme publice, alte unități patrimoniale din cadrul grupului, creditorii diverşi etc. altele decât cele pentru procurarea resurselor financiare. Decalajele se referă la timpul scurs între momentul exigibilității la plată a datoriilor şi momentul achitării efective a acestora. În cea de a doua categorie sunt cuprinse conturile care reflectă mijloacele financiare primite de la bănci, alte unități în cadrul grupului, asociați sau acționari, pe un timp determinat, cu titlu rambursabil şi cu plata unei dobânzi.

Considerând venituri toate resursele reproduse şi trecând la clasificarea conturilor chemate a le reflecta, după legătura între valoarea reprodusă şi procesul din care rezultă, distingem trei grupe de conturi: *grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare (delimitative); grupa conturilor de venituri ale perioadei curente* şi *grupa conturilor de rezultate finale favorabile.* Diviziunea se poate continua în cadrul grupei conturilor de venituri ale perioadei curente, în funcție de stadiul circuitului economic în care se fac evaluările asupra veniturilor, cu desprinderea a două subgrupe de conturi: *subgrupa conturilor de venituri intermediare* şi *subgrupa conturilor de venituri finale.*

Conturile care consemnează resursele reproduse înainte ca ciclul economic să se încheie, adică înainte ca produsele obținute să fie livrate şi încasate ori contravaloarea lucrărilor şi serviciilor să se fi reîntors în întreprindere sub formă de mijloace băneşti fac parte din subgrupa conturilor de venituri intermediare. În cea de a doua subgrupă sunt cuprinse conturile care desemnează resurse reproduse în urma încheierii ciclului economic.

Trecând la clasificarea analitică a conturilor din *mulțimea conturilor în afara bilanțului* economico-juridic, trebuie să remarcăm că în tratarea materiei contabile reflectate prin aceste conturi: (bunuri în posesie, stări complementare celor reflectate prin mulțimea conturilor patrimoniale, drepturi eventuale şi angajamente eventuale), li se poate stabili un raționament prin analogie cu cel aplicat conturilor din prima mulțime de conturi. Se ajunge astfel la două serii: *seria conturilor de activ extrapatrimonial* şi *seria conturilor de pasiv extrapatrimonial.* Aici determinativul “de activ”, respectiv “de pasiv” caută să introducă ideea că în cadrul primei serii de conturi soldul inițial şi sporirile se vor înscrie în debit, iar reducerile şi soldul final în credit, în timp ce în conturile din a doua serie, soldul inițial şi sporirile se vor trece în credit, iar reducerile şi soldul final în debit.

În cadrul seriei conturilor de activ extrapatrimonial distingem trei clase de conturi: *clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial, clasa conturilor de evidență de activ extrapatrimonial* şi *clasa conturilor de drepturi eventuale.* Distincția între cele trei clase de conturi se realizează în funcție de materia reflectată: bunuri în posesie, aspecte complementare celor reflectate prin conturile de bilanț sau drepturi eventuale.

În funcție de acelaşi criteriu, cel al materiei contabile supuse reflectării, distingem în seria conturilor de pasiv extrapatrimonial trei clase de conturi: *clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial, clasa conturilor de evidență de pasiv extrapatrimonial* şi *clasa conturilor de angajamente eventuale*.

O privire sinoptică asupra clasificării conturilor din sistemul contabil digrafic se realizează în “Tabloul general al clasificării analitice a conturilor” (*figura nr. 4*).

3.2. CONTURI DE GESTIONARE A ACTIVELOR ŞI CONTURI DE GESTIONARE A PASIVELOR (FONDURILOR)

Conturile pentru gestionarea activelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de active de inventar. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta existenţa şi mişcarea bunurilor corporale, creanţelor şi consumaţiunilor de pe urma cărora se obţin efecte într-o perioadă mai mare decât durata unui exerciţiu. Prin intermediul acestor conturi se asigură controlul integrităţii, în gestiunile unităţii, a categoriei de mijloace reflectate. Făcând parte din seria conturilor de activ, aceste conturi înscriu în debitul lor soldul iniţial şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final.

Dintre conturile care sunt cuprinse în această grupă, unele sunt destinate să reflecte categorii de bunuri şi valori care servesc o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare, iar altele sunt destinate pentru a oglindi mijloacele care – cu excepţia materialelor de natura obiectelor de inventar şi a animalelor de producţie şi reproducţie participă la un singur circuit economic.

În prima subgrupă cuprindem conturile de gestionare a imobilizărilor cu subdiviziunile:

- *conturi de gestionare a imobilizărilor necorporale:* 201 "Cheltuieli de constituire", 203 "Cheltuielile de dezvoltare", 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare", 207 "Fond comercial", 208 "Alte imobilizări necorporale", 233 „Imobilizări necorporale în curs", 234 „Avansuri acordate pentru imobilizările necorporale"*;*
- *conturi de gestionare a imobilizărilor corporale:* 2111 "Terenuri", 2112 „Amenajări de terenuri", 212 "Construcţii", 2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)", 2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare", 2133 „Mijloace de transport", 2134 „Animale şi plantaţii", 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale", 231 "Imobilizări corporale în curs", 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale";
- *conturi de gestionare a imobilizărilor financiare:* 261 "Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului", 262 "Titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului", 263 „Imobilizări financiare sub formă de interese de participare", 265 „Alte titluri imobilizate", 267 "Creanţe imobilizate".

În cea de a doua subgrupă se cuprind subdiviziunile*:*

- *conturi de gestionare a mijloacelor circulante materiale:* 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile", 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar", 331 "Produse în curs de execuţie", 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuţie", 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale", 351 "Materii şi materiale aflate la terţi", 354 "Produse aflate la terţi", 356 "Animale aflate la terţi", 357 "Mărfuri aflate la terţi", 358 "Ambalaje aflate la terţi", 361 "Animale şi păsări", 371 "Mărfuri", 381 "Ambalaje";
- *conturi de gestionare a mijloacelor circulante în decontare (a creanţelor)*: 4091 "Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor", 4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări", 4111 "Clienţi", 4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu", 413 "Efecte de primit de la clienţi", 418 "Clienţi - facturi de întocmit", 425 "Avansuri acordate personalului", 4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul", 4382 "Alte creanţe sociale", 4424 "TVA de recuperat", 4426 "TVA deductibilă", 4428 „TVA neexigibilă" (de natura TVA deductibilă), 445 "Subvenţii", 4482 "Alte creanţe privind bugetul statului", 4511 "Decontări în cadrul grupului" (creanţe), 4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului" (dobânzi cuvenite), 4521 „Decontări privind interesele de participare" (creanţe), 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare" (dobânzi cuvenite), 456 "Decontări cu acţionarii (asociaţii) privind capitalul" (creanţe), 4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ", 461 "Debitori diverşi", 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" (creanţe), 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" (creanţe), 482 "Decontări

între subunităţi” (creanţe), 5088 „Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament”, 5186 „Dobânzi de încasat”;

- *conturi de gestionare a mijloacelor circulante de trezorerie:* 501 „Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului”, 502 “Acţiuni proprii”, 503 “Acţiuni”, 505 “Obligaţiuni emise şi răscumpărate”, 506 “Obligaţiuni”, 5081 “Alte titluri de plasament”, 5112 “Cecuri de încasat”, 5113 „Efecte de încasat”, 5114 „Efecte remise spre acontare”, 5121 “Conturi la bănci în lei” (disponibil), 5124 „Conturi la bănci în valută” (disponibil), 5125 „Sume în curs de decontare” (disponibil), 5311 “Casa în lei”, 5314 „Casa în valută”, 5321 “Timbre fiscale şi poştale”, 5322 „Bilete de tratament şi odihnă”, 5323 „Tichete şi bilete de călătorie”, 5328 „Alte valori”, 5411 “Acreditive în lei”, 5412 „Acreditive în valută”, 542 “Avansuri de trezorerie”, 581 “Viramente interne” (când în contul respectiv sunt reflectate mijloace băneşti).

Asupra imobilizărilor corporale şi necorporale, a activelor circulante materiale şi a activelor de trezorerie unitatea patrimonială are un drept real, dreptul de administrare directă. Asupra activelor circulante în decontare dreptul creditorului (al titularului de patrimoniu) rezultă dintr-un raport juridic prin care se pretinde debitorului (persoană juridică sau fizică) de a-i da, de regulă, o sumă de bani, la scadenţa stabilită. Acest drept este opozabil numai debitorului.

În organizarea funcţionării conturilor de gestionare a activelor se vor avea în vedere gestiunile create şi posibilitatea ca prin mijlocirea lor să se stabilească răspunderea gestionară. În acest context, evaluarea activeor gestionate se face la aceeaşi categorie de preţ atât în debit cât şi în creditul contului. Pentru evaluarea ieşirilor se poate folosi una din metodele: identificarea specifică, costul mediu ponderat (CMP), metoda “primul intrat – primul ieşit” (FIFO), metoda “ultimul intrat – primul ieşit” (LIFO). În afara metodelor de mai sus, agreate în România, evaluarea se poate face şi după alte metode, ca de exemplu metoda “următorul intrat – primul ieşit” (NIFO). Reflectarea în contabilitate trebuie să urmeze operativ mişcării reale a mijloacelor. Atunci când evaluarea la nivelul valorii de intrare în patrimoniu ar crea întârzieri în înregistrările din conturile de gestionare este recomandabil ca evaluarea să se facă la preţuri prestabilite (preţuri standard). Asemenea soluţii se pot dovedi utile în cazul materiilor prime, produselor, mărfurilor şi altor bunuri de natura stocurilor. Preţul standard este necesar să fie actualizate periodic, de regulă cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori. Când se folosesc preţuri standard pentru evaluarea stocurilor, contabilitatea va reflecta în mod distinct diferenţele între preţurile de înregistrare (prestabilite) şi valoarea de intrare în patrimoniu.

Funcţionarea conturilor de gestionare a mijloacelor circulante materiale depinde de informaţia care se doreşte a fi obţinută prin intermediul contului de gestionare: cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric sau cunoaşterea acestuia doar la finele perioadei. În prima variantă se va folosi *metoda inventarului permanent,* în cea de a doua *metoda inventarului intermitent.*

În *condiţiile inventarului permanent* în conturile de gestionare se vor consemna toate operaţiile de intrare şi ieşire ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric. Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale după una din metodele: metoda operativ-contabilă (sau pe solduri), metoda cantitativ-valorică (pe fişa de cont analitic), metoda global-valorică.

În *condiţiile inventarului intermitent* stabilirea şi înregistrarea soldului în conturile de gestionare a stocurilor (clasa 3) se face doar la finele perioadei, pe baza inventarierii stocurilor prin preluarea mărimii acestora din conturile clasei 6, atunci când sunt obţinute pe calea aprovizionărilor din afară, sau prin reflectarea lor ca “Variaţia stocurilor” atunci când această metodă se extinde şi asupra produselor. La începutul perioadei următoare operaţiunea de mai sus se stornează (prin debitarea contului care a fost creditat şi creditarea contului care a fost debitat).

Conturile de gestionare a activelor circulante în decontare sunt destinate să reflecte din circuitul economic al activelor, stadiul acestora de creanţă. Sub aspect economic, procesul de formare a creanţelor are, de regulă, la bază o mutaţie din grupa bunurilor de natura imobilizărilor,

activelor circulante materiale ori a activelor circulante de trezorerie - asupra cărora titularul de patrimoniu are toate atributele proprietății (posesie, folosință, dispoziție) - în bunuri care îi conferă titularului dreptul de creanță, adică dreptul ca la o dată scadentă să primească, contravaloarea lor în bani sau în alte bunuri corporale ori servicii convenite. Din aceste particularități decurg şi legăturile de corespondență cu celelalte conturi din subdiviziunile clasificării. Fluxurile principale în care sunt antrenate titlurile de plasament, mijloacele băneşti şi alte valori determină legăturile cu conturile cuprinse în celelalte subdiviziuni ale clasificării analitice sau cu alte conturi din aceeaşi categorie de conturi.

Conturile de gestionare a pasivelor (fondurilor) formează şi ele o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de pasive (fonduri). Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta existența, constituirea şi utilizarea potrivit destinațiilor stabilite a valorilor care au intrat în perimetrul de studiu ca aport la constituirea capitalului, autofinanțare, subvenții, creditare şi decontare. Prin intermediul acestor conturi se asigură cunoaşterea situației financiare a entității economico-sociale şi se realizează controlul asupra respectării disciplinei de finanțare, creditare şi decontare. Fac parte din seria conturilor de pasiv şi funcționează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul inițial şi sporirile, iar în debit reducerile şi soldul final.

În cadrul acestei grupe distingem două subgrupe*: subgrupa conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) proprii* şi *subgrupa conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) străine(datorii)*.

În subgrupa conturilor de gestionare a pasivelor(fondurilor) proprii distingem două categorii de conturi:

- *conturi de gestionare a pasivelor(fondurilor) proprii ale activității curente*: 1011 ”Capital subscris nevărsat”, 1012 „Capital subscris vărsat”, 1015 „Patrimoniul regiei”, 1016 „Patrimoniul public”, 1041 “Prime de emisiune”, 1042 „Prime de fuziune”, 1043 „Prime de aport”, 1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni”, 105 „Rezerve din reevaluare”, 1061 “Rezerve legale”, 1062 „Rezerve pentru acțiuni proprii”, 1063 „Rezerve statutare sau contractuale”, 1068 „Alte rezerve”;
- *conturi de gestionare a pasivelor(fondurilor) proprii cu destinație specială*: 117 “Rezultatul reportat” (profit).

În subgrupa conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine distingem de asemenea două categorii de conturi, şi anume:

- *conturi de gestionare a pasivelor (fondurilor) străine în angajamente:* 401 “Furnizori”, 403 “Efecte de plătit”, 404 “Furnizori de imobilizări”, 405 “Efecte de plătit pentru imobilizări”, 408 “Furnizori - facturi nesosite”, 419 “Clienți - creditori”, 421 “Personal – salarii datorate”, 423 “Personal–ajutoare materiale datorate”, 424 “Participarea personalului la profit”, 426 “Drepturi de personal neridicate”, 427 “Rețineri din salarii datorate terților”, 4281 “Alte datorii în legătură cu personalul”, 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”, 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”, 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”, 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”, 4371 “Contribuția unității la fondul de şomaj”, 4372 “Contribuția personalului la fondul de şomaj”, 4381 “Alte datorii sociale”, 441 “Impozitul pe profit/venit”, 4423 “TVA de plată”, 4427 “TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă” (de natura TVA colectată), 444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 446 “Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”, 447 “Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate”, 4481 “Alte datorii față de bugetul statului”, 4511 “Decontări în cadrul grupului” (datorii), 4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului” (dobânzi datorate), 4521 „Decontări privind interesele de participare” (datorii), 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare” (dobânzi datorate), 456 “Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul” (atunci când reflectă capitalul social ce urmează a fi retras de acționari sau asociați), 457 “Dividende de plată”, 4582 “Decontări din operații în participație – pasiv”, 462 “Creditori diverşi”, 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” (atunci când reflectă datorii ale unității patrimoniale în curs de

clarificare), 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" (atunci când reflectă datoriile unităţii ori subunităţii de referinţă), 482 "Decontări între subunităţi" (atunci când reflectă angajamente pecuniare ale subunităţii faţă de o altă subunitate);

- *conturi de gestionare a pasivelor (fondurilor) străine în credite* (resurse financiare): 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni", 162 "Credite bancare pe termen lung", 166 "Datorii ce privesc imobilizările financiare", 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate", 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate", 451 "Decontări în cadrul grupului", 452 „Decontări privind interesele de participare", 455 "Sume datorate asociaţilor", 519 "Credite bancare pe termen scurt".

În exprimarea resurselor se foloseşte numai etalonul monetar. Reflectând provenienţa mijloacelor, conturile de gestionare a resurselor exprimă, sub aspect juridic cine anume are drepturi asupra averii reflectate în activ şi cât de mari sunt aceste drepturi. De aceea resursele (fonduri) sunt consemnate în conturile corespunzătoare de gestionare la valoarea nominală a acestora din momentul constituirii. În cursul perioadei acest nivel poate suferi influenţe, fie ca urmare a reevaluării mijloacelor a căror provenienţă o exprimă, fie ca urmare a modificării cursului valutar la închiderea exerciţiului în cazul datoriilor în valută. Pentru aducerea resurselor la nivelul real intervin conturile de regularizare asupra reevaluării resurselor.

3.3. CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII ACTIVELOR ŞI CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII PASIVELOR

Conturile de regularizare asupra evaluării activelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de active de inventar. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a aduce la nivelul valorii de intrare în patrimoniu mijloacele de inventar atunci când acestea sunt lăsate în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare la alt nivel decât valoarea de intrare în patrimoniu (preţuri prestabilite, preturi standard, preţuri planificate etc.). Întrucât substanţa pe care o reflectă ele este tot o substanţă de activ care urmează a se adăuga sau în unele cazuri a se scădea pentru a se ajunge la nivelul valorii de intrare în patrimoniu, conturile din această grupă funcţionează după regula de funcţionare a conturilor de activ, primind în debit soldul iniţial al diferenţei de substanţă de mijloace si sporirile acestei diferenţe, iar în credit reducerile diferenţei de substanţă şi soldul final al acesteia. Fac parte din această grupă conturile:

- *308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"* cu misiunea de a întregi evaluarea din conturile de gestionare 301 "Materii prime" şi 302 "Materiale consumabile", 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar";
- *348 "Diferenţe de preţ la produse"* cu misiunea de a întregi evaluarea în conturile de gestionare a mijloacelor 345 "Produse finite" şi 341 "Semifabricate";
- *368 "Diferenţe de preţ la animale şi păsări"* cu misiunea de a întregi evaluarea din contul 361 "Animale şi păsări";
- *378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"* cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare 371 "Mărfuri". Atunci când contul reflectă adaosul comercial şi nu diferenţa între preţul de înregistrare prestabilit (cu aceleaşi componente structurale ca şi valoarea de intrare în patrimoniu) şi valoarea de intrare în patrimoniu, contul 378 se încadrează în clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ.
- *388 "Diferenţe de preţ la ambalaje"* cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare 381 "Ambalaje".

Aceste conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor pot funcţiona în două variante, şi anume:

a) prin consemnarea în *debitul conturilor de regularizare* atât a diferenţelor care măresc evaluarea în contul de gestionare, cât şi a celor care diminuează această evaluare aferentă existentului iniţial şi a sporirilor, iar *în creditul conturilor de regularizare* a diferenţelor care privesc reducerile de mijloace. În cazul în care aceste diferenţe urmează să mărească valoarea de intrare în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoare de intrare în patrimoniu, înscrierea se

face în mod obişnuit. Când diferenţa urmează să reducă valoarea de intrare în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu înscrierea se face în roşu (sau chenar).

b) prin consemnarea în *debitul conturilor de regularizare* numai a diferenţelor care măresc evaluarea în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu, *iar în credit* a diferenţelor care diminuează evaluarea din contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu. Diferenţele aferente ieşirilor înregistrate în conturile de gestionare se vor consemna în partea opusă a contului decât cea în care s-au înscris diferenţele de preţ la intrare.

În afara misiunii acestor conturi de regularizare asupra evaluării activelor în conturile de gestionare, din datele înscrise în ele se pot obţine o serie de informaţii în legătură cu eficienţa cu care se fac anumite consumaţiuni de valori în vederea realizării unor aspecte ale activităţii unităţii patrimoniale (încadrarea în nivelurile prestabilite). Corespondenţa între conturile din această grupă şi celelalte conturi depinde de modul cum se ajunge la stabilirea diferenţei între valoarea de intrare în patrimoniu şi valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

Diferenţa aferentă reducerilor operate în contul de gestionare a mijloacelor se determină de regulă cu ajutorul unui coeficient (K) stabilit astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor cumulate de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al mijloacelor la valoarea de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune evaluate la valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

Notă: Dacă diferenţele de preţ la produse finite se înregistrează în contul de regularizare, indiferent de natura lor, numai în negru, diferenţele favorabile aferente intrărilor sunt consemnate în credit, iar cele nefavorabile în debit. Sunt supuse repartizării numai soldurile acestor diferenţe prin înregistrarea lor, după caz, în debit dacă sunt favorabile sau în credit dacă sunt nefavorabile.

Conturile de regularizare asupra evaluării pasivelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de resurse (fonduri). Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a aduce la nivelul efectiv evaluarea resurselor (fondurilor) atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare a resurselor (fondurilor) la alt nivel decât cel efectiv. Întrucât substanţa pe care o reflectă este tot o substanţă de pasiv, conturile din această grupă primesc în credit soldul iniţial şi sporirile iar în debit reducerile şi soldul final. Face parte din această grupă contul: 105. "Rezerve din reevaluare".

Contul *105 "Rezerve din reevaluare"* reflectă diferenţa dintre valoarea actuală – mai mare – şi valoarea de înregistrare în contul de gestionare a elementelor de activ supuse reevaluării conform dispoziţiilor legale. Ulterior această rezervă din reevaluare poate mări rezervele consemnate în contul 106 „Rezerve" sau poate acoperi descreşterile faţă de valoarea contabilă netă apărută cu prilejul unei noi reevaluări.

3.4. CONTURI DE CONSUMAŢIUNI ALE PERIOADEI CURENTE ŞI CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADEI CURENTE

Conturile de consumaţiuni ale perioadei curente formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de consumaţiuni de valori. În sistemul de calcul contabil digrafic conturile care au misiunea de a reflecta acele consumaţiuni de valori care reprezintă sacrificii (eforturile

exprimabile în bani) făcute în perioada curentă (luna de referinţă) de pe urma cărora se obţin de regulă efecte (venituri) în aceeaşi perioadă de gestiune formează o grupă distinctă de conturi, aceea a *conturilor de consumaţiuni ale perioadei curente*.

Recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea reducerii activelor sau cu creşterea datoriilor. În Contul de profit si pierdere, cheltuielile sunt recunoscute pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obţinerea elementelor specifice de venit. Procesul este cunoscut sub numele de conectare costurilor la venituri. Serveşte acestui scop rezervarea în Planul general de conturi pentru agenţii economici a două clase distincte de conturi, una rezervată cheltuielilor ce se vor regăsi în rezultatele acelei perioade (clasa 6 „Conturi de cheltuieli") şi alta veniturilor care se vor conecta cu cheltuielile în vederea determinării rezultatelor aceleiaşi perioade (clasa 7 „Conturi de venituri").

Reflectând substanţă de mijloace în transformare şi consum de forţă de muncă, conturile din această grupă funcţionează după regula conturilor de activ. Se înscriu în această grupă toate conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" cuprinse în Planul de conturi general pentru agenţii economici. În cursul lunii, conturile din această grupă, reflectând cheltuielile după natura lor concentrează în debit:

- *cheltuielile de exploatare* (cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale şi mărfuri; cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi; cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate; cheltuielile cu personalul; cheltuielile de exploatare privind amortizările, provizioanele şi alte cheltuieli de exploatare);
- *cheltuielile financiare* (pierderi din creanţe legate de participaţii, cheltuieli privind titlurile de plasament cedate, cheltuielile din diferenţe de curs valutar, cheltuielile privind dobânzile, cheltuieli privind sconturile acordate, cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele şi alte cheltuieli financiare);
- *cheltuieli extraordinare* (cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare). Din sumele astfel colectate se deduc consumaţiunile care privesc alte perioade după care diferenţa se transferă asupra contului de rezultate 121 "Profit şi pierdere".

Exemplificări: *la întâlnirile periodice*

Conturile de venituri ale perioadei curente formează o grupă distinctă de conturi în pasiv în subclasa conturilor de venituri. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta resursele reproduse. Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau de creşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor. În Contul de profit şi pierdere veniturile sunt recunoscute atunci când a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare, aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil. În practică, pentru recunoaşterea veniturilor se cere ca venitul să fie obţinut.

Făcând parte din seria conturilor de pasiv, conturile de venituri ale perioadei curente înscriu în credit sporirile din cursul perioadei, iar în debit reducerile. În funcţie de stadiul circuitului economic în care se stabileşte nivelul resurselor reproduse distingem: *conturi de venituri intermediare şi conturi de venituri finale.*

În prima subgrupă se cuprind conturile: 711 "Variaţia stocurilor", 721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale", 722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale", 7582 "Venituri donaţii şi subvenţii primite", 7584 „Venituri din subvenţii pentru investiţii".

Toate aceste conturi au ca notă comună faptul că ele intervin în sistemul de calcul contabil digrafic pentru a neutraliza influenţa asupra rezultatului a unor cheltuieli ale perioadei care nu pot fi apreciate ca reprezentând eforturi de pe urma cărora se obţin în aceeaşi perioadă rezultate (profituri ori pierderi). Ele îndeplinesc în fapt misiunea unor conturi rectificative asupra cheltuielilor înscrise în contul de rezultate ca urmare a faptului că figurează în clasa a 6-a, dar care în fapt nu pot fi conectate încă cu veniturile propriu-zise.

În cea de a doua subgrupă sunt cuprinse celelalte conturi din clasa 7 "Conturi de venituri".

Evaluarea inițială a resurselor reproduse în conturile de venituri intermediare se poate face la niveluri prestabilite. La sfârşitul lunii, atunci când se cunoaşte nivelul efectiv al consumațiunilor din conturile de consumațiuni ale perioadei curente ce trebuie neutralizat în calculul rezultatelor perioadei, diferența între nivelul prestabilit şi nivelul efectiv se va adăuga sau se va scădea din contul de venituri intermediare pentru a se ajunge la evaluarea în costuri efective. Evaluarea resurselor reproduse în conturile de venituri finale se face la nivelul prețului de vânzare efectiv, încasat sau de încasat. Resursele reproduse în cursul perioadei curente, colectate în creditul conturilor de venituri, sunt apoi preluate în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

3.5. CONTURI DE CONSUMAȚIUNI ALE PERIOADELOR VIITOARE ŞI CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADELOR VIITOARE

În sistemul de calcul contabil digrafic misiunea de a realiza independența exercițiului o au şi conturile din două grupe distincte de conturi: cea a conturilor de consumațiuni ale perioadelor viitoare şi cea a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare.

Conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare preiau din sarcina perioadei de gestiune elementele care se consumă sub durata unei perioade de timp de pe urma cărora se obțin efecte în viitor. Materia contabilă reflectată având natură de activ face ca aceste conturi să funcționeze după regula conturilor de activ. Evaluarea în conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare se face la nivelul costului efectiv al valorilor consumate. O supradimensionare a mărimii acestor categorii de consumațiuni de valori diminuează nereal rezultatele financiare finale (profitul). O subdimensionare a mărimii acestor categorii de consumațiuni are efect aditiv asupra costurilor în perioada de gestiune curentă micşorând artificial rezultatul final (profitul). În perioadele de gestiune următoare această influență asupra costurilor şi asupra profitului se inversează.

Din această grupă de conturi face parte contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans".

Conturile de venituri ale perioadelor viitoare formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de venituri. Misiunea lor este de a lua din sarcina perioadelor de gestiune curente acele venituri care aparțin perioadelor viitoare de gestiune (472 "Venituri înregistrate în avans") sau de a mijloci aducerea în sarcina perioadei de gestiune curente a unor consumațiuni de valori care sub aspectul provenienței devin exigibile la plată în perioadele viitoare (151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"). Nota comună, în măsură să justifice încadrarea lor în aceeaşi grupă este că în aceste conturi se reflectă resurse reproduse exigibile pentru înregistrarea în cursul perioadei de gestiune curente care însă nu pot fi diminuate până la nivelul consumurilor decât în perioadele viitoare, când se cunosc nivelurile efective ale acestora. Cunoaşterea nivelului provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli şi a veniturilor înregistrate în avans prezintă importanță întrucât, în anumite limite, ele se comportă ca resurse proprii.

3.6. CONTURI DE REZULTATE FINALE FAVORABILE ŞI CONTURI DE REZULTATE FINALE NEFAVORABILE

În toate cazurile în care eforturile reflectate în conturile consumațiunilor de valori sunt urmate de un efect economic, exprimat cu ajutorul conturilor de venituri, pentru reflectarea comparației dintre aceste mărimi intră în funcțiune contul de rezultate. În Planul de conturi general pentru agenții economici acesta este contul 121 "Profit şi pierdere". El primeşte, în sistemul de calcul contabil digrafic, misiunea de a compara şi a stabili la nivelul unei perioade alese (fiecare lună calendaristică precum şi perioada scursă din acel exercițiu) rezultatul comparației între eforturi (cheltuielile perioadei) şi efecte (veniturile aceleiaşi perioade). Concentrează în debitul său toate eforturile sub forma consumațiunilor de valori considerate ca aparținând perioadelor respective (luna de referință - rulajul debitor al lunii, iar pentru perioada scursă din acel exercițiu, rulajul debitor cumulat), iar în credit efectul obținut (pe urma acestui sacrificiu) sub forma veniturilor considerate ca aparținând perioadelor respective (luna de referință - rulajul creditor al lunii, iar pentru perioada scursă din exercițiu, rulajul creditor cumulat). Soldul creditor al contului exprimă

profitul perioadei, iar soldul debitor pierderea perioadei. Dacă din profitul brut se deduce impozitul pe profit se ajunge la profitul net. El este supus repartizării, iar aceasta, aprobării adunării generale a acționarilor sau asociaților. Atunci când rezultatul îmbracă forma pierderilor şi în condițiile în care nu există riscul încetării activității, acestea se reportează pentru a fi acoperite din rezultatele favorabile ale anilor următori (nu mai mult de 5 ani).

3.7. CONTURI RECTIFICATIVE DE ACTIV CONTRA PASIV ŞI CONTURI RECTIFICATIVE DE PASIV CONTRA ACTIV

Mijloacele şi resursele lăsate să figureze în conturile de mijloace şi respectiv, în conturile de resurse ale mijloacelor la o valoare – exprimată în bani – mai mare decât cea reală, pot fi aduse la mărimea lor reală şi altfel decât prin intervenția conturilor de regularizare asupra evaluării mijloacelor şi, respectiv, de regularizare asupra evaluării resurselor. Este suficient pentru aceasta ca în seria opusă seriei din care face parte contul de rectificat să se creeze un cont care să urmărească supraevaluarea (creşterea şi descreşterea ei). Apar astfel în sistemul de calcul contabil digrafic două clase distincte de conturi: ***clasa conturilor rectificative de activ contra pasiv*** şi ***clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ***. Acestea sunt conturi cu rectificare indirectă, întrucât, făcând parte din seria opusă de conturi, soldul lor nu se deduce în mod nemediat din soldul conturilor de rectificat.

Conturile rectificative de activ contra pasiv au misiunea în sistemul de calcul contabil digrafic de a mijloci cunoaşterea nivelului real al resurselor atunci când acestea sunt lăsate – în mod deliberat – să figureze în conturile de gestionare a acestora la un nivel superior celui real. Conturile rectificative vor consemna în debitul lor mărimea cu care sunt supradimensionate resursele în conturile de gestionare ale acestora precum, şi sporirile acestei supradimensionări. În credit primesc reducerile înregistrate în cursul perioadei în mărimea supradimensionării resurselor şi soldul final al acestor mărimi.

Sunt conturi rectificative de activ contra pasiv conturile: 129 "Repartizarea profitului", cu misiune rectificativă asupra contului 121 „Profit şi pierdere" şi 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor" cu misiune rectificativă asupra contului 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni". În condițiile în care profiturile sunt lăsate să figureze încă în creditul contului de rezultate finale 121 "Profit şi pierdere", în intervalul de la închiderea exercițiului şi până la aprobarea de către adunarea generală anuală a acționarilor sau asociaților a situațiilor financiare, contul 129 "Repartizarea profitului" are misiunea de a reflecta acea parte din profit care a fost repartizată pentru: acoperirea pierderilor din anii precedenți (dacă este cazul), a rezervelor legale constituite precum şi a profitului reportat în vederea distribuirii. După aprobarea de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților a repartizării profitului, contul 129 "Repartizarea profitului" se închide, creditându-se în corespondență cu debitul contului 121 "Profit şi pierdere". Contul 117 „Rezultatul reportat" va reflecta fluxurile de valori care intervin după aprobarea repartizării (atunci când rezultatul reportat este profit). Când rezultatul reportat este pierdere contul 117 „Rezultatul reportat" îmbracă caracterul unui cont rectificativ de activ contra pasiv. El ilustrează faptul că pentru a se ajunge la nivelul real al patrimoniului net mărimile înscrise în conturile de capital şi rezerve trebuie diminuate cu pierderile reportate.

Exemplificarea modului de funcționare a contului rectificativ 129 "Repartizarea profitului" s-a făcut cu prilejul prezentării conturilor de rezultate finale. Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor" are o misiune rectificativă asupra contului 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", el reflectând evoluția diferenței dintre valoarea de rambursare a obligațiunilor - mai mare şi valoare de emisiune – mai mică. Exemplificarea funcțiunii acestui cont s-a făcut în subdiviziunile rezervate ilustrării modului de funcționare a conturilor de gestionare a mijloacelor şi a resurselor şi respectiv, a conturilor de consumațiuni ale perioadei curente şi venituri ale perioadei curente.

Conturile rectificative de pasiv contra activ. În sistemul de calcul contabil digrafic conturile din această clasă de conturi au misiunea de a mijloci cunoaşterea nivelului real al mijloacelor atunci

când acestea sunt lăsate – în mod deliberat – să figureze în conturile de mijloace la un nivel superior celui apreciat ca fiind, în momentul respectiv, nivelul real. Făcând parte din seria conturilor de pasiv, conturile rectificative de pasiv contra activ primesc în creditul lor soldul inițial şi sporirile înregistrate în cursul perioadei în mărimea supradimensionării evaluării mijloacelor în conturile de gestionare, iar în debit reducerile în mărimea supradimensionării evaluării în contul de gestionare şi soldul final al acesteia. Supradimensionarea în evaluarea mijloacelor în conturile corespunzătoare de gestionare apare ca urmare a faptului că în timp averea încorporată în unele mijloace poate suferi o depreciere cuantificabilă. Atunci când deprecierea este ireversibilă, ea se determină prin procesul de amortizare (în cazul imobilizărilor necorporale şi corporale). În situația în care deprecierea este reversibilă, ea se determină cu prilejul stabilirii provizioanelor pentru deprecierea activelor, de regulă, la închiderea exercițiului financiar. Sunt conturi rectificative de pasiv contra activ conturile: 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale", 281 "Amortizări privind imobilizările corporale", precum şi toate conturile din grupele: 29 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor", 39 "Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție", 49 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor", 59 "Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie". Atunci când agentul economic evaluează mărfurile din magazinele cu amănuntul la prețul cu amănuntul diferit ca mărime de costul de achiziție cu încorporarea adaosului comercial şi a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă apar în sistemul de cunoaştere cu misiune rectificativă de pasiv contra activ conturile 378 „Diferențe de preț la mărfuri" şi 4428 „TVA neexigibilă". De această situație va trebui să se țină seama cu prilejul întocmirii raportului asupra situației financiare, adică a bilanțului unde nivelul stocului de mărfuri va fi stabilit prin deducerea din soldul contului 371 „Mărfuri" a soldului creditor al contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri" şi a contului 4428 „TVA neexigibilă" în măsura în care se referă la stocul de mărfuri.

Determinarea amortizării se face utilizând unul din regimurile:

a) *regim de amortizare lineară*, care constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare pe toată durata de amortizare stabilită;

b) *regim de amortizare degresivă*, care presupune multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu anumiți coeficienți stabiliți de lege. Când se ajunge ca în urma aplicării cotelor degresive la valoarea rămasă, amortizarea degresivă să fie inferioară celei lineare ce ar fi stabilită în funcție de valoarea rămasă şi timpul rămas de funcționare, atunci se trece la regimul de amortizare lineară pentru valoarea rămasă. Regimul de amortizare degresivă se aplică în două variante: AD_1 = amortizarea degresivă - care nu ține seama de uzura morală şi AD_2 = amortizarea degresivă cu influența uzurii morale;

c) *regim de amortizare accelerată*, constând în calcularea, în primul an de funcționare, a unei amortizări de 50%. În exercițiile următoare amortizarea se calculează, pentru valoarea rămasă şi timpul de funcționare rămas, după regimul de amortizare lineară.

Provizioanele pentru deprecierea elementelor de activ se determină, de regulă, la închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii, ca diferență între valoarea contabilă (mai mare) şi valoarea de inventar (mai mică). Acest nivel se compară cu eventualul provizion pentru depreciere deja creat, procedându-se astfel:

a) în situația în care deprecierea este superioară provizionului înregistrat se constituie un provizion suplimentar;

b) în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferența se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri;

c) la înregistrarea ieşirii din contul de gestionare a mijlocului pentru care s-a constituit provizionul, acesta se anulează, înregistrându-se la venituri.

Provizioanele pentru deprecierea activelor se constituie şi se suplimentează odată cu înregistrarea în conturile de cheltuieli a sumei echivalente.

3.8. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI (CONTURI EXTRAPATRIMONIALE)

De-a lungul vremii contabilitatea şi-a amplificat nu numai obiectul de studiu ci şi-a îmbogățit şi unghiurile reflectorii. Prin intermediul conturilor a căutat să rezolve probleme de cunoaştere în legătură cu fapte şi situațiuni ce nu interesează direct şi imediat patrimoniul, dar care pot exercita, în anumite cazuri, influențe hotărâtoare asupra lui. Din mijloacele materiale şi băneşti care, deşi nu aparțin perimetrului contabil se află temporar în circuitul ei economic ca bunuri în posesiune condiționată, precum şi stările complementare celor reflectate prin mulțimea conturilor de bilanț, contabilitatea şi-a constituit materie de reflectat prin conturi distincte. Aceste conturi alcătuiesc mulțimea ***conturilor extrapatrimoniale***. În literatura de specialitate le întâlnim, uneori, sub denumirea de *conturi intermediare* sau *interimale*, pentru că materia pe care o reflectă necesită instituirea doar pe timp limitat a procesului de cunoaştere, conturile având o funcțiune temporară. Li se spune şi *conturi – perechi* deoarece atunci când în reflectarea materiei acestor conturi se aplică principiul dublei înregistrări se stabileşte, de regulă, corespondența între aceleaşi două conturi. Când unul din conturile – pereche se debitează, celălalt cont – pereche se creditează, şi invers, când unul din conturile pereche se creditează, celălalt se debitează; soldul lor fiind egal ca mărime şi opus ca sens. Li s-a dat şi numele de *conturi în afara bilanțului*, pentru că soldul lor nu se regăseşte în conținutul posturilor din Activul şi din Pasivul bilanțului.

După natura materiei pe care o reflectă distingem trei categorii de conturi:

- conturi de ordine;
- conturi de evidență;
- conturi de drepturi eventuale şi de angajamente eventuale.

Conturile de ordine au misiunea în sistemul de conturi de a reflecta bunurile aparținând altor subiecte de patrimoniu aflate temporar şi condiționat în perimetrul contabil pe care îl cercetăm. Ele nu generează pentru perimetrul contabil beneficii economice viitoare, chiar dacă bunul respectiv are o valoare care poate fi evaluată în mod credibil. Ca atare asemenea bunuri nu pot fi recunoscute ca active pentru a fi înscrise în bilanț. Prin intermediul acestor conturi se cunoaşte locul unde sunt păstrate bunurile şi termenele până la care trebuie păstrate. În asemenea situație se găsesc: imobilizările corporale luate cu chirie (respectiv, mijloacele fixe luate cu chirie); valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare; valorile materiale primite în păstrare sau custodie; alte valori în afara bilanțului. Aceste bunuri străine primite provizoriu în posesiune, pentru o durată de timp mai lungă sau mai scurtă, pot fi supuse unei reflectări, prin analogie, similară cu cea la care este supusă materia patrimonială. În acest scop apar în mulțimea conturilor în afara bilanțului**:** ***clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial*** şi ***clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial.***

Conturile de ordine de activ extrapatrimonial reflectând aspectul concret material al bunului care face obiectul concesiunii de posesiune vor funcționa, prin analogie, după aceeaşi regulă de funcționare ca şi conturile de activ. ***Conturile din clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial*** reflectând angajamentele care iau naştere din primirea bunurilor în posesie vor funcționa, prin analogie, după aceeaşi regulă de funcționare ca şi conturile de pasiv. Angajamentele la care ne referim nu trebuie confundate cu obligațiile pecuniare. Astfel, primirea mijloacelor fixe în folosință în baza unui contract de închiriere încheiat implică angajamentul conservării acestor bunuri şi a înapoierii lor în bună stare de funcționare, la termenul convenit. Primirea de valori materiale spre prelucrare sau reparare, spre păstrare sau custodie implică angajamentul pentru conservarea bunurilor primite şi pentru restituirea lor după reparare sau la cererea depunătorului.

În practica contabilă a unităților patrimoniale de la noi s-a generalizat principiul înregistrării în partidă simplă, deşi Regulamentul privind aplicarea legii contabilității precizează că se poate folosi, fie contabilizarea în partidă simplă, fie contabilizarea în partidă dublă. Este posibilă renunțarea la înregistrarea în partida dublă întrucât funcțiunea rezervată contului de ordine de pasiv extrapatrimonial este suplinită de mențiunile operate în contul de ordine de activ extrapatrimonial în legătură cu angajamentele apărute față de deponent. Primirea unei valori în posesie se reflectă în debitul contului de ordine de activ extrapatrimonial, fără a mai interveni un cont corespondent

creditor, iar restituirea bunului aflat în posesie se înregistrează în creditul aceluiaşi cont corespondent debitor.

Între conturile înscrise în Planul de conturi general pentru agenţii economici şi care se încadrează în clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial, funcţionând după principiul înregistrării unilaterale, cuprindem: 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie", 8032 "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare", 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie", 8038 "Alte valori în afara bilanţului".

Conturile de evidenţă au misiunea, în mulţimea conturilor extrapatrimoniale, de a reflecta aspecte complementare celor oglindite prin conturile de bilanţ pentru unele categorii de valori patrimoniale. Aspectele complementare pot privi şi concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii. Aceste aspecte pot fi trecute în sarcina a două clase distincte de conturi**:** ***clasa conturilor de evidenţă de activ extrapatrimonial*** şi ***clasa conturilor de evidenţă de pasiv extrapatrimonial.*** Prin intermediul contului din prima clasă se desemnează persoana care primeşte bunul în posesie şi reflectă dreptul pe care-l are cedantul de a pretinde restituirea bunului. Contul din cea de a doua clasă de conturi reflectă angajamentul faţa de deţinător de a consimţi ca bunurile să rămână în posesia acestuia până la îndeplinirea clauzelor în baza cărora a fost înstrăinată posesiunea. Clasei conturilor de evidenţă de activ extrapatrimonial i se va aplica prin analogie aceeaşi regulă de funcţionare ca şi conturilor de activ. Clasei conturilor de evidenţă de pasiv extrapatrimonial i se va stabili aceeaşi regulă de funcţionare ca şi conturilor de pasiv.

În practica contabilă actuală de la noi, aspectele legate de concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii se oglindesc, de regulă, tot cu ajutorul conturilor de bilanţ. În acest context, în Planul de conturi general pentru agenţii economici fiinţează grupa 35 „Stocuri aflate la terţi".

Aspecte complementare celor reflectate prin mulţimea conturilor de bilanţ (conturi destinate reflectărilor specifice contabilităţii financiare) sunt şi cele care se referă la retratarea, în cadrul contabilităţii de gestiune a cheltuielilor de exploatare. Scopul acestei retratări este specific degajării informaţiilor necesare managerului în vederea fundamentării deciziilor. Este o informaţie confidenţială. Ea se referă în principal la: producţia obţinută exprimată în costuri prestabilite; producţia obţinută exprimată în costuri efective; diferenţele de preţ între cele două evaluări; costurile directe pe articole de calculaţie aferente producţiei obţinute în secţiile principale de fabricaţie; costurile directe pe articole de calculaţie aferente producţiei din secţiile auxiliare de fabricaţie; costurile indirecte de producţie grupate pe articole de cheltuieli; cota din cheltuielile indirecte de producţie ce revine în mod rezonabil, fiecărui produs; cota din cheltuielile fixe ce reprezintă costul subactivităţii; cheltuielile generale de administraţie pe articole de cheltuieli; cheltuielile de desfacere pe articole de cheltuieli; costul producţiei neeficiente (producţie rebutată); costul producţiei în curs de execuţie, pe articole de cheltuieli.

Potrivit Planului de conturi general pentru agenţii economici din România şi a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, pentru reflectarea operaţiunilor de retratare este rezervată o clasă distinctă de conturi, Clasa 9 "Conturi de gestiune". Ele funcţionează după principiul înregistrării în partidă dublă.

Dintre acestea, conturile: 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ", 921 "Cheltuielile activităţii de bază", 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producţie", 924 "Cheltuieli generale de administrare", 925 "Cheltuieli de desfacere", 931 "Costul producţiei obţinute", 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" funcţionează, prin analogie, după regula de funcţionare a conturilor de activ". Conturilor: 901 "Decontări interne privind cheltuielile", 902 "Decontări interne privind producţia obţinută", li se va aplica, prin analogie, regula de funcţionare a conturilor de pasiv.

Conturi de drepturi eventuale şi conturi de angajamente eventuale

Întrucât folosirea conturilor ce furnizează cunoaşterea substanţei de bilanţ nu se întinde decât asupra drepturilor şi angajamentelor certe ale unităţii patrimoniale, consemnarea unor drepturi şi angajamente eventuale se cuprinde în resortul calculatoriu al conturilor în afara bilanţului, dând naştere ***clasei conturilor de drepturi eventuale*** şi ***clasei conturilor de angajamente eventuale***. Materia contabilă pe care o reflectă ele este diferită atât faţă de cea consemnată de conturile de

ordine cât şi faţă de cea oglindită de conturile de evidenţă, întrucât, ea nu se referă nici la bunuri ale altora aflate în posesia entităţii economico-sociale de referinţă şi nici nu priveşte aspecte complementare celor reflectate în conturile de bilanţ. În condiţiile în care s-ar extinde şi asupra consemnării acestei materii principiul înregistrării în partidă dublă, conturilor de drepturi eventuale li s-ar stabili, prin analogie, regula de funcţionare a conturilor de activ, iar conturilor de angajamente eventuale, regula de funcţionare a conturilor de pasiv.

În practica contabilă românească actuală extinzându-se şi asupra acestor două clase de conturi principiul înregistrării unilaterale (înregistrarea în partidă simplă) s-a putut renunţa la folosirea de reguli distincte de funcţionare. Atât conturile care reflectă evoluţia unor drepturi eventuale, cât şi cele care oglindesc evoluţia unor angajamente eventuale înscriu în debit soldul iniţial şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final.

Pe de altă parte s-a renunţat şi la dubla reflectare reţinându-se spre a fi urmărit prin cont fie numai aspectul de drept, fie cel de angajament eventual. Sunt conturi de drepturi eventuale conturile: 801 "Angajamente acordate", 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare", 8035 "Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse". Sunt conturi de angajamente eventuale conturile: 802 "Angajamente primite", 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate", 8045 "Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe".

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoştinţelor

1. Ce este clasificarea conturilor?
2. Caracterizaţi şi exemplificaţi grupa conturilor de gestionarea a activelor imobilizate
3. Caracterizaţi şi exemplificaţi grupa conturilor de gestionarea a datoriilor
4. Caracterizaţi şi exemplificaţi grupa conturilor de gestionarea a activelor circulante
5. Caracterizaţi şi exemplificaţi grupa conturilor............

CAPITOLUL 4. CALCULAȚIA CONTABILĂ A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

OBIECTIVE:
În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:
- conceptele de calculație, cheltuieli de producție şi cost de producție;
- clasificarea calculațiilor şi a cheltuielilor de producție;
- principiile calculației;
- metode de calculație a costurilor.

Sectoarele de calcul ale contabilității au apărut pe măsură ce a fost nevoie de ele. În literatura contabilă, calculației costurilor, i s-a dat o mai mare importanță de abia din a doua jumătate a secolului trecut. "Cu cât a devenit mai dură concurența – subliniază Robert H. Roy – cu atât a sporit şi interesul cadrelor de conducere pentru analiza cheltuielilor şi costurilor. Sunt tot mai ample eforturile de a găsi căi de identificare rapidă a risipei şi produselor nerentabile, a mijloacelor pentru sporirea productivității, etc. Acesta este domeniul contabilizării costurilor, domeniu în care în prezent se pune un accent tot mai mare pe perfecționarea clasificării cheltuielilor şi repartizării lor pe unitatea de produs, atenția fiind concentrată asupra unei cât mai corecte corespondențe între unitățile aducătoare de venit si unitățile de cheltuieli pentru a realiza acel venit"[2].

4.1. CONCEPTE DE BAZĂ ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR

Calculația costului desemnează o anumită succesiune de consemnări şi calcule desfăşurate după procedee şi tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producție sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare. Conceptul de la care se poate pleca în elaborarea teoriei calculației contabile a costurilor este cel de *consumațiune de valori*. Noțiunea este desemnată să definească totalitatea valorilor, aparținând unei entități economico-sociale, care se consumă sub durata unei perioade de timp. Prin consum valorile îşi schimbă forma fizică şi potențială precum şi utilitatea lor inițială devenind uneori bunuri ori servicii cu alte destinații, cu alte capacitățiі de satisfacere a trebuințelor omului şi cu altă valoare sau, alteori, acestea nu se regăsesc în nimic.

În funcție de obiectul generator al consumațiunii de valori distingem:
- consumațiuni de valori productive;
- consumațiuni de valori neutre;
- consumațiuni de valori accidentale;

consumațiuni de valori cu caracter special.

Pentru calculația costurilor de producție prezintă interes *consumațiunile de valori productive* întrucât numai acestea sunt necesare în vederea creării de noi produse, executării de noi lucrări şi prestării de noi servicii. Calificativul *neutre* este destinat să identifice acele consumațiuni de valori care nu apar în condițiile desfăşurării normale a procesului de producție şi desfacere ci numai atunci când intervin defecțiuni în organizarea şi conducerea acestor procese. Expresia *consumațiuni de valori accidentale* desemnează valorile de întrebuințare distruse sau dispărute din patrimoniul întreprinderii ca urmare a unor fapte sau evenimente independente de voința celor care activează în unitatea economică (calamități, comenzi anulate, creanțe prescrise, debitori insolvabili şi dispăruți etc.)

Determinarea costului implică două probleme diferite: una de natură strict tehnică privitoare la măsurarea consumului efectuat în unități fizice (kg. oțel, m^3 scândură, ore muncă etc.) şi alta cu caracter economic, evaluarea acestui consum cu scopul de a cuantifica costul.

Prima problemă, de regulă, nu prezintă dificultăți, în schimb, tratarea evaluării elementelor consumate în procesul de producție dă naştere unei serii de dificultăți care nu pot fi depăşite decât acționând cu criterii aproximative. Deci costul poate fi privit sub dublul aspect: acela de sacrificiu şi

[2] Roy, Robert H., *Concepții de management*, Bucureşti, Editura Tehnică, 1983, p.163

acela de evaluare a acestui sacrificiu. Deşi se foloseşte moneda ca stăpân al zisului consum, nu trebuie să se confunde costul conceput în termeni reali cu costul monetar.

Costul monetar se modifică odată cu variaţia cantităţii fizice consumate precum şi cu aceea a preţului factorilor.

Costul real rămâne constant când costul monetar se modifică în mod exclusiv doar ca urmare a preţului. Între costul contabil şi costul economic trebuie să se facă distincţie; costul contabil reprezintă cheltuiala măsurabilă în bani, efectiv suportată de agentul economic respectiv pentru plata materiei prime, materialelor consumabile, energiei, salariilor, transporturilor ca şi pentru amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale etc.

Costul economic este mai mare decât costul contabil întrucât el cuprinde şi acele cheltuieli care nu presupun plăţi către terţi, cum ar fi consumul de muncă al proprietarului firmei, interesul cuvenit capitalului propriu şi care constituie profitul normal.

În determinarea rezultatelor distincţia între costurile produselor, lucrărilor şi serviciilor şi *costurile perioadei* ***este fundamentală*** întrucât numai costurile produselor şi serviciilor vor fi legate de vânzarea acestor produse, lucrări şi servicii şi vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilităţii financiare.

Costurile perioadei vor afecta rezultatul exerciţiului în care au fost efectuate fără a se căuta vreo legătură cu vânzările şi celelalte venituri. În principiu, cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere, cheltuielile financiare şi cele extraordinare sunt costuri ale perioadei şi, în consecinţă, nu se includ în preţul produsului, lucrării ori serviciului, reflectându-se direct în rezultatul exerciţiului de referinţă.

Costul produsului, lucrării sau serviciului cuprinde toate cheltuielile asociate şi decontate unui obiect de calculaţie identificat printr-un produs, lucrare sau serviciu.

Adaptarea oricărei întreprinderi la variaţiile ce pot interveni în volumul producţiei presupune cunoaşterea factorilor consumaţi de întreprindere într-un interval de timp, ceea ce este acelaşi lucru cu a cunoaşte costurile care au loc într-o perioadă de timp pentru o producţie determinată. În consecinţă trebuie să se opereze cu noţiunea de cost total. În obţinerea unui produs, unii din factorii productivi ce urmează a se constitui în jertfe, vor rămâne în cantităţi invariabile, alţii dimpotrivă vor varia odată cu volumul producţiei obţinute. *Costul fix* şi *costul variabil* sunt de aceea cele două părţi în care se divide *costul total*.

Costurile fixe sunt constante pentru orice volum al producţiei, inclusiv pentru un volum nul al acesteia.

Dimpotrivă, *costurile variabile totale* sunt nule pentru un volum al producţiei egal cu zero, cresc apoi mai mult sau mai puţin în mod proporţional cu creşterea volumului producţiei. Dependenţa între costurile variabile şi modificarea volumului fizic al producţiei poate fi liniară, progresivă sau degresivă după cum raportul între ritmul de creştere a cheltuielilor de producţie şi cel al volumului fizic al producţiei este constant, supraunitar sau subunitar. Dacă urmărim modul de manifestare în timp a evoluţiei costurilor de producţie variabile constatăm că unele costuri proporţionale îşi pot schimba de la o perioadă la alta raportul de proporţionalitate sau pot suferi o sensibilă reducere.

În funcţie de regimul de lucru unele consumuri pot manifesta tendinţe de creştere sau descreştere. Se ajunge astfel la categoriile: *costuri de producţie proporţionale în salturi ascendente, costuri de producţie proporţionale în salturi descendente, costuri de producţie regresive şi costuri de producţie flexibile*.

Costurile fixe sunt costuri ale perioadei. Unele dintre ele au într-o anumită perioadă de timp un indice de variabilitate nul. Acestea sunt *costurile fixe propriu-zise*. Alte categorii de cheltuieli rămân constante doar atunci când producţia variază între anumite limite. Dacă aceste limite se depăşesc într-un sens sau altul, volumul lor poate să crească sau să se reducă, după caz. Acestea sunt *costurile relativ constante.* Nivelul lor rămâne constant sau relativ constant în raport cu volumul producţiei, reducându-şi ponderea în costul unitar în funcţie de creşterea volumului producţiei. Separarea costurilor totale de producţie în costuri variabile şi costuri fixe este necesară

cu prilejul bugetării şi al analizei factorilor şi se realizează cel mai adesea folosindu-se procedeul celor mai mici pătrate sau procedeul punctelor de maxim şi minim.

Costul mediu (unitar) reprezintă costul pe unitatea de produs. Având în vedere structura costului total care formează numărătorul vom putea vorbi de: *costuri fixe medii*, *costuri variabile medii* şi *costuri totale medii*.

Costul marginal este o noţiune mai mult economică decât contabilă. El reprezintă sporul de cost necesar pentru obţinerea unei unităţi de produs suplimentare. Cunoaşterea lui este importantă în luarea deciziilor privind mărimea ofertei de bunuri.

Costul diferenţial, reprezintă raportul între creşterea costului total şi creşterea oarecare a volumului producţiei.

Denumirea de *costuri directe* provine de la faptul că acestea pot fi atribuite - după ce au fost identificate şi măsurate - unui produs, unei lucrări, unui serviciu, fără nici un calcul intermediar.

Costurile indirecte sunt acele costuri care nu se pot identifica şi localiza nemijlocit pe fiecare produs, lucrare sau serviciu. Ele se cumulează la nivelul centrului de costuri care se situează, în piramida ierarhică a acestora, la acel nivel care este cel mai direct legat de produsele şi serviciile pentru care au fost efectuate. Sfera de cuprindere a costurilor directe este mai mică decât aceea a costurilor variabile întrucât costuri variabile întâlnim şi în categoria costurilor indirecte.

Conceptul de *costuri necesare* desemnează acele costuri care dacă ar fi lipsit nu s-ar fi putut obţine produsul, lucrarea sau serviciul respectiv. Ele mai sunt numite şi *costuri eficiente*.

Costurile nenecesare pot fi definite ca fiind acele costuri care ar trebui să fi dat valoarea unui activ (produs finit, imobilizare) dar care s-au dovedit a fi pierdere, fie ca urmare a unor eşecuri tehnice (rebuturi), fie din cauza constatării unor disproporţii între costul calculat şi valoarea bunului obţinut (cazul subactivităţii) şi denumite *costuri neeficiente*. Costul prin exces de capacitate este deci un cost nenecesar care nu trebuie să se impute producţiei din acea perioadă. Pentru determinarea costului subactivităţii, normalizatorii români propun următoarea formulă:

$$\text{Costul subactivitatii} = \text{cheltuieli fixe}\ (1 - \frac{\text{nivelul real al activitatii}}{\text{nivelul normal al activitatii}})$$

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţii de producţie sau alţi factori.[3]

4.2. REGULI DE APLICAT ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR PRODUCȚIEI.

Obiectivul contabilizării cheltuielilor producţiei este acela de a diferenţia cât mai exact posibil consumaţiunile de valori necesare şi cheltuielile adiţionale pe fiecare dintre diferitele feluri de produse ce se fabrică, lucrări care se execută, servicii care se prestează. În evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor se cer respectate anumite norme metodologice. Aceste norme sau reguli de urmat le putem sistematiza sub forma a patru principii:

(a) delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie;
(b) separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentale şi cu caracter special;
(c) individualizarea cheltuielilor pe produs;
(d) inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei[4].

Delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie. Prin respectarea acestui principiu se urmăreşte ca fiecare perioadă de gestiune să fie afectată numai cu acele cheltuieli care privesc produsele care se fabrică, lucrările care se execută, serviciile care se prestează în perioada de gestiune respectivă. Prin intermediul conturilor de consumaţiuni ale perioadelor viitoare şi a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare se iau din sarcina perioadei de gestiune curentă consumaţiunile care privesc perioadele viitoare, respectiv, se aduc în perioada de gestiune curentă consumaţiuni de valori care vor deveni exigibile la plată în perioadele viitoare. Servesc acestui scop

---

[3] Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura Economică, Bucureşti, 1993, p. 44
[4] Cf. Rusu D., *Bazele contabilităţii*, Bucureşti, EDP 1980, pp 165-166.

conturile 151 “Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli” din grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare şi 471 “Cheltuieli înregistrate în avans” din grupa conturilor de consumaţiuni ale perioadelor viitoare.

Separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentele şi cu caracter special. Principiul vizează rafinarea sub raport ştiinţific a conţinutului conturilor chemate în funcţiune pentru realizarea metodologiei de calculaţie a costurilor. Legătură cu produsul care se fabrică, lucrarea ce se execută, serviciul care se prestează au numai consumaţiunile de valori apreciate ca necesare întrucât se referă la factorii de producţie consumaţi în procesul de producţie. Ca atare consumaţiunile neutre, consumaţiunile accidentale şi consumaţiunile cu caracter special, riguros identificate, trebuie excluse din sfera cheltuielilor de producţie primind un tratament distinct.

Individualizarea cheltuielilor pe produs. Scopul urmărit de contabilitatea analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţia costului este acela a individualizării cheltuielilor pe producţia care le-a ocazionat. Principiul presupune stabilirea cu precizie a obiectului calculaţiei şi a unităţii de calcul. Cheltuielile directe se vor imputa produsului, lucrării sau serviciului, obiect al calculaţiei, în momentul în care devine sesizabilă consumaţiunea de valori. Cheltuielile indirecte se localizează cât mai aproape de locul de producţie astfel încât aplicând cele mai adecvate metode de repartizare, fiecărui obiect de calculaţie să-i revină numai cota din cheltuielile indirecte ocazionate de fabricarea acelui produs, executarea acelei lucrări prestarea acelui serviciu. Subordonată acestui deziderat, sistematizarea cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie se prezintă într-o structură şi un conţinut similar celor din calculaţia prestabilită. În concordanţă cu particularităţile organizării şi tehnologiei producţiei, a complexităţii producţiei fabricate, metodele de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calcul a costurilor şi, în cadrul lor, metodele de repartizare a cheltuielilor comune rezolvă dezideratele acestui principiu.

Inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei. În conturile de calculaţie ajung, în final, a fi reflectate cheltuielile de producţie aferente atât producţiei terminate cât şi producţiei nefinite. Dintre cele două categorii, o evaluare nemijlocită este posibilă numai pentru producţia nefinită. Evaluarea presupune inventarierea producţiei nefinite cu determinarea stadiului de prelucrare în care se găseşte, urmată de o cuantificare a cheltuielilor materiale şi a cheltuielilor de forţa de muncă încorporate în ea. Este vorba de o problemă majoră cu implicaţii asupra realităţii costului producţiei terminate şi a veridicităţii profitului stabilit. În urma deducerii cheltuielilor aferente producţiei nefinite din totalul cheltuielilor de producţie, se ajunge la identificarea cheltuielilor producţiei terminate şi de aici a costului unitar.

4.3. METODE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR.

Cheltuielile de producţie apar pe măsură ce în sfera producţiei materiale, în procesul de fabricare a produselor, de executare a lucrărilor şi de prestare a serviciilor au loc consumaţiuni de muncă şi de forţă de muncă. Determinarea mărimii cheltuielilor de producţie pe fiecare produs, lucrare sau serviciu presupune o succesiune de calcule economice efectuat după o logică economico-contabilă. Pe această succesiune de determinări se construieşte modelul contabil al calculaţiei costurilor:

$$c_1 = \sum A_1 + x \sum B + y \sum C + \ldots\ldots + z \sum N$$

unde: c_1 – costul pe produsul 1;

A_1 = articole de calculaţie aplicabile numai pentru produsul 1;

B = articole de calculaţie parţial aplicabile pentru Produsul 1 şi parţial aplicabile altor produse;

C = articole de calculaţie aplicabile unei game mai largi de produse, inclusiv pentru Produsul 1;

N = articole de calculaţie aplicabile tuturor produselor unităţi economice;

x, y z = coeficienţi prin care se repartizează cota parte pentru Produs 1, din fiecare grupare a cheltuielilor. Mărimea fiecărui astfel de coeficient se află între 0 şi 1.

În evoluția istorică a calculației costurilor producției s-au cristalizat mai multe metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție şi de calculație a costurilor.

Privim metoda de evidență analitică a cheltuielilor de producție şi calculație a costurilor ca desemnând o anumită succesiune de consemnări şi calcule desfăşurate după procedee şi tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producție sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare.

Dacă avem în vedere partea din sfera cheltuielilor de producție absorbită în determinarea costului de producție distingem două mari grupe de metode:

- metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție şi de calculație a costurilor totale sau integrale (full-costing)
- metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție şi de calculație a costurilor parțiale (direct-costing şi costuri directe).

În prima grupă sunt cuprinse:

- metodele de bază sau fundamentale (metoda globală sau a calculației simple, metoda pe comenzi, metoda pe faze),
- metode derivate evoluate (metoda T.H.M. sau tarif – oră – maşină, metoda Georges Perrin sau G.P., metoda PERT-COST)
- metode de evidență complexă şi control operativ (metoda standard-cost şi metoda ABC, metode "just-in-time", metoda costurilor-țintă sau "target-costing").

În cea de a doua grupă se cuprinde metoda "direct-costing" şi metoda costurilor directe.

4.3.1. Metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție şi de calculație a costurilor totale sau integrale

Metoda globală sau metoda calculației simple se aplică în unitățile care fabrică un singur produs sau care fabrică produse cuplate din aceeaşi materie primă (unități producătoare de energie, de oxigen, unități extractive etc.). În momentul apariției lor, cheltuielile directe se înregistrează în contul de calculație la articolele de calculație corespunzătoare naturii lor. Cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajului şi cheltuielile generale ale secției, care fac parte din categoria cheltuielilor de producție indirecte, sunt preluate în sume globale din conturile colectoare şi de repartizare şi înscrise în contul de calculație la articolul de calculație corespunzător. Determinarea costului unitar se face prin diviziunea simplă a totalului cheltuielilor directe (∑chd) şi indirecte (∑chind) la cantitate obținută din produsul respectiv (Q).

$$c = \frac{\sum chd + \sum chind}{Q}$$

În cazul producției cuplate se determină în prealabil cantitatea în unități echivalente (Que) după care în funcție de costul acesteia se stabilesc cheltuielile aferente fiecărui sortiment. Se ajunge prin diviziune la costul pe unitate de măsură din fiecare produs cuplat în parte.

Metoda pe comenzi. Se aplică, de regulă, în producția individuală şi de serie. În producția de masă o întâlnim acolo unde produsul finit se obține prin combinarea mecanică a unor componente parțiale independente. Obiectul de evidență şi de calculație a costului efectiv îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate de produse sau pentru o anumită cantitate de semifabricate (piese, agregate, ansambluri) care reprezintă elemente asamblate. Cheltuielile de producție se reflectă în contul de calculație deschis la nivelul comenzii, pe articole de calculație. Costul efectiv pe unitatea de produs sau de lucrări (c) se stabileşte după terminarea comenzii prin împărțirea cheltuielilor de producție, colectate în fiecare secție prelucrătoare pe articole de calculație (∑cha), la cantitatea de produse, piese, agregate, ansambluri etc. fabricate în cadrul comenzii respective (Q).

$$c = \frac{\sum_{s=1}^{m} \sum cha_i}{Q}$$

în care: s=secția de producție;

cha = cheltuieli de producție pe articole de calculație;

i = articolul de calculație.

În cazul în care o parte din lotul de produse se predă la magazie înainte de terminarea întregii comenzi, aceste produse se evaluează, în lipsa costului efectiv, la costul planificat sau la costul efectiv al produselor similare, fără a se depăşi suma cheltuielilor efective înregistrate la comanda în cauză. Eventualele diferenţe care apar la terminarea comenzii se includ în costul efectiv al produselor din comandă ce au mai rămas a fi obţinute în luna respectivă.

Metoda pe faze se utilizează în producția de masă, unde produsul finit își datorează forma sa definitivă unei serii de operațiuni şi manipulații conexe. O întâlnim aplicată în rafinăriile de petrol, în întreprinderile petrochimice, fabricile de ciment, întreprinderile textile, în fabricile de bere şi spirt, în întreprinderile producătoare de țevi sudate etc. Secționarea procesului de urmărire analitică a cheltuielilor de producție şi de calculație a costului pe faze, iar în cadrul acestora pe purtătorul de valoare, se face astfel încât, la nivelul fiecărei secțiuni, să dispunem de un obiect al calculației de natura semifabricatului sau produsului, cu fluxuri de prelucrare distincte încheiate.

În vederea evitării amplificării inutile a evidenței cheltuielilor de producție şi calculației costurilor, fazele de fabricație la nivelul cărora se organizează reflectarea reprezintă, de regulă, mai multe faze tehnologice. La nivelul fiecărei faze, se deschid conturi de calculație pe fiecare purtător de valoare în parte, cu desfăşurarea acestora pe articole de calculație.

Cheltuielile directe se colectează, pe măsură ce apar, în debitul acestor conturi la articolul de calculație corespunzător.

Cheltuielile indirecte din secție care nu sunt comune tuturor fazelor din secție ci numai unora se vor reflecta distinct de cele ce privesc întreaga producție din secție urmând ca la repartizarea lor pe purtătorii de valoare să se țină seama de aceasta.

Când în aceeaşi fază şi din aceea şi materie primă se fabrică simultan mai multe produse repartizarea cheltuielilor asupra produselor se face astfel:

- în cazul în care rezultă numai produse principale, pe baza coeficienților de echivalență stabiliți;
- în cazul în care rezultă atât produse principale cât şi secundare, acestea din urmă se evaluează la prețuri prestabilite şi se deduc din cheltuielile de producție totale.

Costul de producție al produsului finit poate fi determinat în două variante: (a) "*cu semifabricate*" şi (b) "*fără semifabricate*".

În prima variantă, după fiecare fază de fabricație (f) se determină costul semifabricatului (c_sf) prin însumarea cheltuielilor totale cu materia primă, respectiv cu semifabricatul din faza precedentă (chM_{f-1}), cu cheltuielile grupate pe articole de calculație (Cha) aferente semifabricatului, ocazionate în faza respectivă.

$$c_{sf} = \frac{ChM_{f-1} + \left(\sum_{i=1}^{n} cha_i\right)f}{Q_f}$$

În ultima fază costul semifabricatului este, în fapt, costul produsului finit.

În varianta "fără semifabricate" se stabileşte costul unitar doar pentru produsul finit. În acest sens, după însumarea cheltuielilor de producție pe articole de calculație (cha) din fiecare fază de fabricație (f)se raportează totalul acestora la cantitatea de produse, exprimată în unități naturale, ce formează obiectul calculației:

$$c = \frac{\sum_{f=1}^{m}\sum_{i=1}^{n} cha_i}{Q}$$

În categoria metodelor de evidență complexă şi de control operativ asupra cheltuielilor de producție care determină un cost total sau integral sunt cuprinse metodele: standard-cost, metoda de calculație a costurilor de bază de activități (ABC), metoda "just-in-time", metoda de calculație a costurilor-țintă (target-cost). Metoda standard-cost îşi are începuturile în sistemul costurilor estimative aplicate în SUA în anul 1901. Bazele moderne sunt puse însă de către G. Harisson (SUA) în 1919. Potrivit concepției aşezate în fundamentarea acestei metode costul real este considerat costul prestabilit în mod **ştiințific** în condițiile concrete ale unității, condiții normale sub aspect tehnico-organizatoric.

Esența metodei constă în elaborarea cu anticipație a calculațiilor standard pe produs şi în calculul, urmărirea, analiza şi raportarea abaterilor de la costurile standard. Standardele reprezintă mărimi sau valori stabilite în mod ştiinţific pe baza unor metode moderne de înregistrare, urmărire şi analiză a evenimentelor din perioadele anterioare, precum şi a elementelor previzionale (de realizat), prevăzute pentru perioada în care urmează a fi folosite.

Formarea costului standard constituie sinteza activității de elaborare a cheltuielilor standard. Ea utilizează drept articole de calculație: materialele directe, manopera şi cheltuielile de regie. Costurile standard pentru materialele directe (Km) se determină prin ponderarea standardelor cantitative de materiale cu prețurile standard de aprovizionare corespunzătoare. Costurile standard pentru manoperă (Kr) se obțin prin multiplicarea standardelor de timp cu tarifele de salarizare standard corespunzătoare. Costurile standard ale cheltuielilor de regie se stabilesc după o metodologie mai complexă care ține seama de împărțirea acestora în cheltuieli de regie fixe (K_{sf}) şi cheltuielile de regie variabile (K_{sv}). Bugetul de cheltuieli indirecte elaborat ține seama de diferitele niveluri de activitate. Costul standard (c_s) se stabileşte după formula:

$$c_s = K_m + K_r + K_{sv} + K_{sf}$$

Utilizarea metodei costurilor standard implică stabilirea abaterilor de la costul standard. În funcție de calea pe care se ajunge la stabilirea abaterilor s-au conturat două variante fundamentale ale metodologiei costurilor standard: sistemul standard tranzitoriu şi respectiv sistemul standard total. În prima variantă se urmăresc cheltuielile efective (Ch_1) pentru ca în urma comparației cu cheltuielile standard (Ch_s) să se poată determina abaterile (Δ)

$$Ch_s - Ch_1 = \pm \Delta$$

În sistemul standard total abaterile privind materialele şi manopera se stabilesc direct pe baza documentelor primare de cheltuieli. Abaterile de la costurile de regie standard se determină, după ce procesul de fabricație s-a terminat, prin compararea cheltuielilor efective ale fiecărui element de cheltuială în parte cu cele înscrise în plan sau buget.

În cursul anului când trebuie să se țină seama şi de schimbările intervenite în volumul activității, la stabilirea abaterilor trebuie să se aibă în vedere trei elemente şi anume: cheltuielile de bază sau planificate, cheltuielile corectate în funcție de volumul activității din perioada curentă şi cheltuielile efective.

Abaterile se contabilizează pe feluri şi pe cauzele care le-au generat. Astfel, abaterile de la costurile standard de materiale sunt de două feluri:

- abateri de cantitate;
- abateri de preț.

În cadrul costurilor cu manoperă se disting tot două categorii de abateri:

- abateri din variația tarifului de retribuire;
- abateri din variația timpului de lucru.

Pentru stabilirea abaterilor în cadrul cheltuielilor de regie se foloseşte o metodologie aparte prin care se determină trei categorii de abateri de la standarde:

- abateri din schimbarea volumului cheltuielilor indirecte;
- abateri din neutilizarea capacității sau a timpului standard;
- abateri din variația randamentului muncii.

4.3.2. Metode de calculație a costurilor parțiale

Se cuprind aici acele metode de calculație care limitează conținutul costului producției la cheltuielile variabile ("direct-costing") sau la cheltuielile directe (metoda costurilor directe).

Metoda direct-costing (sau calculația venitului marginal) a fost elaborată şi aplicată în economia din SUA în 1934 de către I. N. Haris şi independent de acesta, un an mai târziu, de către G. Charter Harrison. Metoda permite conducerii să delimiteze clar costurile care variază direct cu volumul producției şi cheltuielile care se mențin la nivel constant indiferent de acest volum. Prin însăşi concepția sa sunt urmărite abaterile în volumul producției, în preț, în cost şi în cantități de produse, oferind un tablou relativ clar asupra eficienței operațiilor unității economice. Relațiile de bază folosite în metoda "direct-costing" sunt următoarele:

încasări din afaceri – costurile variabile = venit marginal

venitul marginal – costurile perioadei = beneficii (sau pierderi)

Metoda direct-costing oferă posibilitatea să se cunoască dacă volumul vânzărilor este suficient pentru a acoperi cheltuielile fixe (cheltuielile perioadei) (vezi *tabelul nr. 3*).

Tabelul nr. 3 Legătura între volumul vânzărilor şi profit

Explicaţii	*Varianta A*	*Varianta B*
1. Vânzări în unităţi naturale (buc.)	5.000	7.000
2.Preţ de vânzare unitar (lei)	1.000	1.000
3. Producţia în unităţi naturale (buc.)	7.000	7.000
4.Cost unitar (direct-costing)	500	500
5. Cheltuielile perioadei	2.500.000	2.500.000
Vânzări (5000 × 1000; 7000 × 1000)	5.000.000	7.000.000
Costul vânzărilor (5000 × 500);(7000 × 500)	2.500.000	3.500.000
Contribuţia la beneficiu (venit marginal)	2.500.000	3.500.000
Cheltuielile perioadei	2.500.000	2.500.000
Profit	0	1.000.000

De regulă, informaţiile sunt prezentate sub formă de diagrame ale “volumului critic”. Numai cheltuielile variabile compun costul produselor întrucât numai aceste sunt considerate ca ocazionate de fabricarea produselor. Costurile perioadei sunt acelea care variază doar în funcţie de intervalul de timp. Caracteristica lor principală constă în faptul că ele pot fi prevăzute independent de volumul activităţii normale. Din categoria cheltuielilor variabile în funcţie de volumul producţiei sau al desfacerii fac parte atât cheltuielile directe (materii prime directe: retribuţii directe; impozit şi contribuţia la asigurările sociale pentru retribuţiile directe; aburul, apa şi energia electrică pentru scopuri tehnologice şi motrice; cheltuielile de desfacere cu caracter variabil) cât şi cheltuielile indirecte variabile (cheltuielile pentru revizii tehnice, reparaţii curente şi întreţinerea utilajului din secţie, amortizarea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei, uzura s.d.v.-urilor cu destinaţie specială etc.) Costul unitar (c) se determină prin raportarea cheltuielilor variabile (Chv) aferente produsului respectiv (i) la producţia rezultată (Qi).

$$c_i = \frac{Ch_{vi}}{Q_i}$$

Astăzi există mai multe prezentări foarte diferite ale direct-costing-ului cum sunt cele cunoscute sub numele de “direct-costing simplificat” şi “direct costing evoluat”. Ultimul cuprinde pe lângă cheltuielile variabile şi cheltuielile fixe specifice (aplicabile fiecărui produs sau categorii).

Metoda costurilor directe ia în calculul costului de producţie numai cheltuielile directe, adică acelea care pot fi identificate în momentul efectuării lor pe produs, pe lucrare sau serviciu. Cheltuielile indirecte chiar dacă acestea cuprind şi cheltuieli variabile, nu se includ în costul producţiei ci se deduc din rezultatul financiar brut al întreprinderii.

4.3.3. Metode de repartizare a cheltuielilor indirecte

Realitatea costului de fabricaţie, în întreprinderile în care se fabrică mai multe produse, se execută mai multe lucrări, se prestează mai multe servicii depinde în mare măsură de acea etapă a calculaţiei costului de producţie în care se face repartizarea cheltuielilor indirecte.

Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuielile generale ale secţiei, sunt cheltuielile complexe comune mai multor purtători de valoare care pentru a fi încorporate, într-o mărime corespunzătoare, în structura costului unei anumite producţii trebuie să fie supuse unui proces de repartizare.

Se cunosc mai multe metode de repartizare a cheltuielilor indirecte şi anume:

- metoda globală,
- metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență
- metoda suplimentării.

Metoda globală se aplică atunci când producția este unică şi omogenă. În acest caz, deşi cheltuiala de producție are natura unei cheltuieli indirecte, ea afectează în totalitate producția unică obținută. Înscrierea în debitul contului de calculație, la articolul corespunzător se face prin preluarea nivelului acestor categorii de cheltuieli din contul colector şi de repartizare.

Metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență se aplică în întreprinderile în care, din aceeaşi materie primă, prin acelaşi proces tehnologic se obțin sortimente diferite de produse.

Metoda presupune următoarea succesiune de operații:

- alegerea unei caracteristici esențiale comună tuturor produselor (de exemplu greutatea produsului, unitățile nutritive, puterea calorică etc.) a cărei creştere sau descreştere influențează în acelaşi sens şi în aceeaşi proporție nivelul cheltuielii indirecte de repartizat şi căreia i se poate cunoaşte nivelul;
- fixarea nivelului caracteristicii unui anumit produs, ca nivel de bază, funcție de care se calculează cifrele de echivalență prin stabilirea raportului între nivelul caracteristicii fiecărui produs şi nivelul caracteristicii produsului ales ca bază;
- determinarea cantității în unități echivalente din fiecare sortiment prin ponderarea cantităților în unități naturale cu cifra de echivalență;
- calcularea cheltuielilor indirecte ce se cuvine unei unități echivalente prin raportarea cheltuielilor indirecte de repartizat la totalul cantității de produse în unități echivalente obținute;
- stabilirea cheltuielilor indirecte ce se cuvine fiecărui sortiment de produs prin înmulțirea cheltuielii indirecte pe unitate echivalentă cu cantitățile de produse, exprimate în unități echivalente din fiecare sortiment (vezi *tabelul nr. 4*).

Tabelul nr. 4 Repartizarea cheltuielilor comune prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență:

Produsul	Cantitatea (în unități naturale) obținută	Nivelul cheltuielilor indirecte de repartizat	Nivelul pe produs a caracteristicei esențiale	Nivelul caracteristicei alese ca bază	Cifra de echivalență	Cantitatea (în unități echivalente obținute)	Cota de cheltuială ce revine unei unități echivalente	Cheltuielile indirecte repartizate
A	1000	-	200	-	200/200=1	1000	-	30000
B	2000	-	300	-	300/200=1,5	3000	-	90000
C	500	-	500	-	500/200=2,5	1250	-	37500
Total	-	157500	-	200	-	5250	$\frac{157500}{5250}=30$	157500

Metoda suplimentării constă în repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare produs, lucrare sau serviciu proporțional cu nivelul unei mărimi comune ca natură (baza de repartizare) posibilă de identificat ca nivel pe fiecare din purtătorii de valoare la care se referă cheltuiala indirectă de repartizat. În acest scop se determină coeficientul de suplimentare (K) prin raportarea totalului cheltuielii indirecte de repartizat (Ch_{ind}) la nivelul total al mărimii alese ca bază de repartizare ($\sum B_i$, unde i = produsul, lucrarea sau serviciul obținut)

$$K = \frac{Ch_{ind}}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

Cheltuiala indirectă aferentă fiecărui produs ($chind_i$) se obține în urma ponderării coeficientului de suplimentare (K) cu baza de repartizare aferentă acelui produs $chind_I = KB_i$. În funcție de numărul coeficienților de suplimentare întrebuințați pentru repartizarea cheltuielilor

indirecte colectate în acelaşi cont sintetic precum şi de baza folosită se disting, în cadrul acestei metode trei variante:

a) varianta cu un coeficient unic;

b) varianta cu coeficienți multipli;

c) varianta cu coeficienți selectivi sau electivi.

(a) În cazul aplicării *variantei cu un coeficient unic,* toate cheltuielile indirecte de aceeaşi natură, localizate la acelaşi nivel ierarhic, se repartizează după aceeaşi bază, obținându-se astfel un singur coeficient de suplimentare. În întreprinderile industriale, această variantă se aplică de regulă, la repartizarea asupra producției obținute şi destinate livrării a cheltuielilor de desfacere. Coeficientul unic de suplimentare se calculează în funcție de costul de producție – bază de suplimentare (vezi *tabelul nr. 5*).

Tabelul nr. 5 Metoda suplimentări, varianta coeficientului unic

Produsul	*Cheltuieli de desfacere (de repartizat)*	*Baza de repartizare (cost de producție)*	*Cheltuieli de desfacere repartizate*
A	-	1.300.000	91.000
B	-	700.000	49.000
C	-	1.000.000	70.000
Total	210.000	3.000.000	210.000
Coeficient de suplimentare: K = 210.000 : 3.000.000 = 0,07			

(b) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, varianta cu coeficienții multipli presupune ca în cadrul cheltuielilor indirecte comune, de la un anumit nivel ierarhic, care se colectează prin intermediul aceluiaşi cont sintetic să se continue regruparea acestora după criterii complementare ajungându-se la categorii de cheltuieli cu note esențiale comune mai numeroase. Astfel, cheltuielile comune secțiilor se pot localiza pe fiecare secție în parte, iar în cadrul acestora pe structurile: cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajului şi cheltuieli generale ale secției. În acest scop contul sintetic colector şi de repartizare se desfăşoară în analitic în mod corespunzător. La repartizarea fiecăreia din categoriile de cheltuieli de producție se folosesc baze de suplimentare având aceeaşi natură. Vor rezulta în consecință, mai mulți coeficienți de suplimentare în funcție de categoriile de cheltuieli de repartizat şi de nivelul bazelor (vezi *tabelul nr. 6*):

Tabelul nr. 6 Repartizarea cheltuielilor comune secției după metoda suplimentării, varianta cu coeficienți multipli.

Produsul	*Baza de repartizare (salarii directe)*	*Secția I*					
		Cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajului			*Cheltuieli generale ale secției*		
A	390000	-	1,5	585000	-	0,4	156.000
B	210000	-	1,5	315000	-	0,4	84.000
C	300000	-	1,5	450000	-	0,4	120000
Total	900000	1350000	1,5	1350000	360000	0,4	360000
Coeficient de suplimentare K_1 = 1350000 : 900000 = 1,5; K_2 = 360000 : 900000 = 0,4							

(c) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, variantă cu coeficienți selectivi se caracterizează prin faptul că în repartizarea cheltuielilor indirecte cu naturi diferite se aleg cele mai potrivite baze de repartizare, diferite nu numai ca mărime dar şi ca natură. Astfel, cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor de la nivelul unei anumite secții principale pot fi repartizate proporțional cu numărul orelor maşină de funcționare pentru fiecare produs, în timp ce cheltuielile generale ale secției pot fi repartizate proporțional cu salariile de bază directe. Deci baze de naturi diferite. Aceleaşi rezultate pot fi obținute şi pe altă cale, aceea a coeficienților de structură. Se calculează greutatea specifică (k) a bazei de suplimentare aferente fiecărui produs (i) în totalul bazelor de suplimentare (B) aferente tuturor produselor:

$$\left(\sum_{i=1}^{n} B_i\right). \; K_i = \frac{B_i}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

Cu greutatea specifică aferentă produsului se ponderează cheltuiala indirectă de repartizat (Ch_{ind}) obținându-se cheltuiala indirectă pe produs (ch_{indi}) (vezi *tabelul nr. 7*) $chi_{ndi} = Ch_{ind} \cdot k_{i.}$

Tabelul nr. 7 Repartizarea cheltuielilor de desfacere după metoda suplimentării, procedeul coeficienților de structură

Produsul	Baza de repartizare (cost de secție)	Greutatea specifică	Cheltuieli generale ale întreprinderii	Cheltuieli generale de desfacere repartizate	Calcul analitic
A	1300000	0,4(3)	-	91000	0,4(3) x 210.000
B	700000	0,2(3)		49000	0,2(3) x 210.000
C	1000000	0,3(3)	-	70000	0,3(3) x 210.000
Total	3000000	1,00	210000	210000	1,00 x 210.000

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor

1. Cum definiți conceptul de calculație a costurilor?
2. Cum pot fi clasificate calculațiile?
3. Care sunt principiile calculațiilor?
4. În ce constă principiul.....?
5. Cum sunt clasificate cheltuielile de producție?
6. Care sunt metodele de calculație a costurilor?

CAPITOLUL 5. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

OBIECTIVE:

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptul şi momentele inventarierii;
- funcțiile inventarierii;
- clasificarea inventarierilor;
- etapele inventarierii;
- tratamentul contabil al rezultatelor inventarierii.

Inventarierea - ca demers specializat în determinarea şi consemnarea realității faptice a mijloacelor şi resurselor dintr-un perimetru contabil şi inventarul în care se finalizează această acțiune îndeplinesc în procesul de cunoaştere contabilă funcții distincte şi se realizează după principii şi cu tehnici adecvate.

5.1. NOȚIUNEA, OBIECTUL ŞI FUNCȚIILE INVENTARULUI

Odată cu crearea sistemului de contabilitate în partidă dublă sfera obiectelor supuse inventarierii se lărgeşte. Alături de bunuri corporale şi creanțe sunt supuse inventarierii şi resursele. Firesc şi tehnica efectuării inventarierii devine mai complexă. Cunoaşterea realității faptice prin constatare nemijlocită (măsurare, numărare, cântărire, determinări tehnice) se completează cu aprecierea realității datelor, înscrise în documentele doveditoare şi confirmate prin extrase sau punctaje cu clienții, furnizorii, debitorii şi creditorii.

Inventarierea poate fi definită ca ansamblul de operații interdependente prin care se stabilesc în urma numărării, măsurării, cântăririi etc. sau – atunci când aceste determinări nu se pot face în mod nemijlocit - se apreciază pe bază de documente doveditoare, prin punctaj,e mărimea avută în momentul respectiv de categoria de mijloace şi de resurse supusă acestui demers.

Rezultatul lucrării de inventariere se consemnează în inventar. Funcțiile inventarierii şi rolurile inventarului în demersurile cognitive ale contabilității sunt multiple. O inventariere totală a mijloacelor şi a resurselor făcută la înființarea unității constituie un punct sigur de plecare în organizarea contabilității.

În cursul ciclului contabil unele materiale şi unele mărfuri îşi pot pierde din greutate datorită uscării, scuturării, evaporării; îşi pot pierde din calitate datorită învechirii (mărfurile alimentare) sau demodării (confecțiile); sau pot fi distruse ca urmare a calamităților naturale ori unor situații fortuite. Datorită proceselor biologice animalele tinere şi animalele la îngrăşat cresc în greutate. Erori de cântărire, măsurare, numărare, greşeli de calcul şi înregistrare pot genera abateri în plus sau în minus față de ceea ce ar trebui să existe conform datelor contabilității. În urma sustragerilor şi a deteriorărilor valorile mijloacelor se reduc. Cunoaşterea modificărilor cantitative, calitative şi valorice intervenite în mărimea elementelor patrimoniale de natura celor de mai sus se poate realiza prin inventariere, urmată de compararea datelor inventarului cu datele contabilității.

Delimitarea cheltuielilor aferente producției nefinite, predarea şi primirea de gestiuni, modificarea prețurilor conform hotărârilor organelor competente, comasarea, divizarea şi dizolvarea unităților economice reclamă şi ele inventarierea şi întocmirea inventarului.

Asigurarea realității bilanțului presupune încorporarea între lucrările premergătoare întocmirii acestui calcul de sinteză a lucrării de inventariere şi punerea de acord a valorii contabile cu rezultatele inventarierii pentru reflectarea elementelor patrimoniale respective. Inventarierea poate fi efectuată şi la cererea organelor de control sau a organelor împuternicite.

Inventarierea completează informațiile în legătură cu starea mijloacelor şi resurselor la momentul respectiv (bunuri deteriorate total sau parțial, fără mişcare sau inutilizabile, creanțe şi angajamente cu termen expirat etc.) precum şi în legătură cu asigurarea condițiilor de depozitare şi păstrare a tuturor valorilor materiale. Diversitatea scopurilor urmărite prin acțiunile de cunoaştere a situației reale a elementelor patrimoniale, perioadele de timp la care se referă, sfera de cuprindere,

generează diversitatea felurilor inventarierii. Dacă avem în vedere natura elementelor supuse inventarierii distingem:

- inventarierea mijloacelor economice de natura bunurilor corporale;
- inventarierea mijloacelor aflate în transformare;
- inventarierea mijloacelor circulante în decontare;
- inventarierea resurselor;
- inventarierea bunurilor aparținând altor unități economice.

Dacă avem în vedere *localizarea temporală a activității de inventariere* distingem: *inventarieri periodice* şi *inventarieri exprese.* Este supus inventarierii cel puțin odată pe an întreg patrimoniul entității economico-sociale. Inventarierile exprese se pot efectua ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune; ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe împuternicite; în cazul modificării prețurilor ca urmare a hotărârii organelor competente; cu prilejul comasării sau dizolvării unității economice; ca urmare a unor calamități sau unor cazuri fortuite.

După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi *parțială* sau *generală.* Inventarierea parțială cuprinde numai anumite categorii de mijloace şi resurse aparținând unor anumite gestiuni. Inventarierea generală priveşte toate mijloacele şi resursele din unitățile economice.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau alte persoane care au obligația gestionării patrimoniului şi care elaborează şi transmit comisiilor de inventariere instrucțiuni scrise în acest sens adaptate la specificul unității.

Inventarierea se efectuează de către comisii de inventariere formate din cel puțin două persoane. Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii şi nici contabilii care țin evidența gestiunii respective cu excepția unităților mici unde inventarierea poate fi efectuată de o singură persoană. Prin *unități mici* se înțeleg persoanele fizice care au calitatea de comerciant sau societățile comerciale al căror număr de salariați este de până la două persoane, iar valorile materiale care trebuie inventariate nu depăşesc plafonul stabilit de administratorii unității. Comisiile de inventariere sunt coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală numită prin decizie scrisă emisă de conducerea societății.

Inventarierea patrimoniului se poate efectua atât prin salariați proprii, cât şi pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane fizice sau juridice. Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate şi numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit.

5.2. ETAPELE INVENTARIERII

În cadrul acțiunii de inventariere se disting trei etape:

- pregătirea inventarierii;
- inventarierea propriu-zisă;
- stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor.

5.2.1.Pregătirea inventarierii

Se referă la operațiile cu caracter organizatoric şi de pregătire contabilă prin care se asigură condițiile desfăşurării normale a operațiunilor de inventariere propriu-zise.

În cadrul acestei etape se stabileşte obiectul inventarierii şi sfera de cuprindere, data începerii şi data terminării operațiunilor; se numeşte comisia centrală şi comisiile operative de inventariere şi se organizează instruirea acestora. Bunurile ce se vor inventaria se sortează, etichetează, materialele şi mărfurile degradate şi bunurile aparținând altor unități se separă pentru a putea fi inventariate distinct. Se verifică aparatele de măsură şi control care urmează a fi folosite în determinări iar contabilitatea sintetică şi analitică este adusă la zi.

5.2.2.Inventarierea propriu-zisă

Se referă la constatarea, descrierea şi evaluarea mijloacelor şi resurselor în conformitate cu constatările făcute asupra realităţii acestora. Tehnica folosită în acest scop depinde de natura categoriilor de valori inventariate şi situaţia lor la cea dată.

Existenţa bunurilor corporale se constată prin observarea directă la locul de depozitare şi păstrare şi în prezenţa obligatorie a gestionarului sau persoanei care îl reprezintă în mod legal.

Înainte de începerea operaţiei de inventariere, gestionarul trebuie să prezinte comisiei de inventariere *o declaraţie scrisă* din care să rezulte dacă:

- gestionează valorii materiale şi în alte locuri de depozitare;
- în afara valorilor materiale ale unităţii patrimoniale al cărei încadrat este, are în gestiune şi alte bunuri aparţinând terţilor, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoştinţă;
- are valori materiale nerecepţionate sau care trebuie expediate (livrate) pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat valori materiale fără documente legale;
- deţine numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidenţa gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea gestionarul va menţiona în declaraţia scrisă felul, numărul şi data ultimului document de intrare şi de ieşire a bunurilor în/din gestiune. Declaraţia se datează şi se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea valorilor materiale şi de către comisia de inventariere care atestă că a fost dată în prezenţa sa.

Comisia de inventariere trebuie să identifice toate locurile (încăperile) în care există valori materiale ce urmează a fi inventariate, precum şi să asigure închiderea şi sigilarea, în prezenţa gestionarului, ori de câte ori se întrerup operaţiunile de inventariere şi se părăseşte gestiunea.

Dacă valorile materiale supuse inventarierii, gestionate de către o singură persoană, sunt depozitate în locuri diferite comisia de inventariere trebuie să sigileze toate aceste locuri, inclusiv căile lor de acces, cu excepţia locului în care a început inventarierea.

Dacă inventarierea nu se termină într-o singură zi la plecare se sigilează locul şi căile de acces, iar la reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliul este intact. În caz contrar, acest fapt se va consemna într-un proces verbal de desigilare care se semnează de către comisia de inventariere şi de către gestionar, luându-se măsurile corespunzătoare.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate în fişete, casete, dulapuri etc. încuiate şi sigilate. Sigiliul se păstrează pe durata inventarierii de către responsabilul comisiei de inventariere.

Comisia de inventariere trebuie să bareze şi să semneze, la ultima operaţiune, fişele de magazie, menţionând data la care s-au inventariat valorile materiale, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieşiri de valori materiale, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate astfel încât situaţia scriptică a gestiunii să reflecte realitatea. Comisia de inventariere va verifica numerarul din casă şi va stabili suma încasărilor din ziua curentă, solicitând întocmirea monetarului şi depunerea numerarului la casieria unităţii. Ea va trebui să ridice benzile de control de la aparatele de casă şi ştampila unităţii, acolo unde este cazul, şi să le păstreze în siguranţă.

În cazul în care gestionarul lipseşte comisia de inventariere aplică sigiliul şi comunică aceasta conducerii unităţii patrimoniale. Conducerea unităţii are obligaţia să încunoştiinţeze imediat, în scris, gestionarul în legătură cu inventarierea ce trebuie să se efectueze indicând locul, ziua şi ora fixate pentru începerea lucrărilor. Dacă gestionarul sau reprezentantul său legal nu se prezintă la locul, data şi ora fixate inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezenţa altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să-l reprezinte pe gestionar.

Pentru desfăşurarea corespunzătoare a inventarierii este recomandat să se sisteze operaţiunile de predare – primire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile

corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor. Dacă operațiunile de predare - primire a bunurilor nu pot fi suspendate se prevede crearea unei zone tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau să permită expedieri la clienți, operațiunile respective se vor efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documente „primit sau eliberat în timpul inventariere”, urmărindu-se evitarea inventarierii duble sau a omisiunilor.

Stabilirea stocurilor se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. La lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare, conținutul vaselor – stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. – se verifică prin scoatere de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate compoziție şi de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz. Materialele de masă ca: ciment în vrac, oțel beton, materiale şi produse agricole etc. a căror inventariere, prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice. Bunurile corporale care nu se găsesc în momentul inventarierii în unitate, bunurile necorporale şi resursele se constată pe bază de registre sau existența lor rezultă din acte de corespondență (listele de inventariere trimise de unitatea care le deține în mod temporar), precum şi din extrasele de cont confirmate.

Descrierea. Odată cu constatarea elementelor de activ şi de pasiv se face şi descrierea lor în listele de inventariere, varianta simplificată (vezi *figura nr. 5*). Acestea se întocmesc pe locuri de depozitare (fabrici, secții şi depozite), pe gestionari şi categorii de bunuri. Pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul trebuie să menționeze dacă toate valorile materiale şi băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezența sa, precum şi eventualele obiecții cu privire la modul de efectuare a inventarierii. Comisia de inventariere este obligată să analizeze obiecțiile, iar concluziile la care a ajuns se vor menționa la sfârşitul listelor de inventariere. Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar (respectiv gestionari în cazul gestiunilor colective). În cazul predării – primirii gestiunii listele de inventariere se semnează atât de gestionarul predător, cât şi de către cel primitor.

Figura nr.5 Listă de inventariere (model simplificat)

Unitatea................. Pag. ....
Gestiunea................

Lista de inventariere
Data...............

Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic	Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic

Comisia de inventariere	Numele şi prenumele	Semnătura

Pe baza listelor de inventariere – varianta simplificată se întocmesc alte liste de inventariere care servesc ca document pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii şi numai pentru pozițiile cu diferențe (vezi *figura nr. 6*). Aceste liste de inventariere se întocmesc într-un exemplar la locurile de depozitare, de comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru valorile materiale şi mijloacele fixe ale unității şi separat pentru cele în custodie, aflate asupra personalului unității la date inventarierii, primite pentru prelucrare etc. Listele de inventariere întocmite pentru bunurile în custodie trebuie să conțină în plus şi numărul şi data actului de predare – primire în custodie.

Figura nr.6 Model de Listă de inventariere (pentru determinarea diferențelor)

Unitatea	**LISTA DE INVENTARIERE**								Gestiunea				Pagina	
Magazia	Data........200.......								Loc de depozitare					
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂȚI				PREȚUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoa-rea de inven-tar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele şi prenumele	Comisia de inventariere			Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura					

Liste de inventariere separate se întocmesc şi pentru stocurile de valori materiale fără mişcare, de prisos, de calitate necorespunzătoare, depreciate ori fără desfacere asigurată.

Pe baza listelor de inventariere centralizatoare şi a proceselor verbale de inventariere se întocmeşte anual Registrul-inventar. Acesta este un document contabil obligatoriu (vezi *figura nr. 7*)în care se înregistrează, în mod grupat, toate elementele de activ şi de pasiv.

Figura nr.7 Model de Registru-inventar

Registrul – Inventar					
Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferenței
1.	Produse finite	1.260.000	1.250.000	-10.000	
Întocmit, Ramona Filip			Verificat, Stratulat Constantin		

Evaluarea elementelor patrimoniale în listele de inventariere se face atât la valoarea contabilă cât şi la valoarea de inventar.

5.2.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea acestora

Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea acestora constituie etapa în care se întocmesc situațiile comparative pentru stabilirea rezultatelor inventarierii precum şi aceea în care se înfăptuieşte operațiile de regularizare a diferențelor constatate la inventar şi înregistrarea lor.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării.

Pentru asigurarea imaginii fidele a patrimoniului, în cazul constatării unor deprecieri posibil reversibile trebuie constituit un provizion pentru deprecieri care să reflecte situația reală existentă, indiferent de situația economică a agentului economic respectiv, chiar şi în cazul în care aceste cheltuieli nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal.

În cazul în care se va constata o depreciere ireversibilă la mijloace fixe se va proceda la constituirea unei amortizări suplimentare în vederea punerii de acord a valorii contabile nete cu valoarea stabilită cu ocazia inventarierii, amortizare suplimentară care nu este însă deductibilă din punct de vedere fiscal.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura de a le imputa acestora la valoarea lor de înlocuire. La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care

lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- existența riscului de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi gestiune.

La stabilirea valorii de imputare nu se vor avea în vedere provizioanele pentru depreciere constatate. Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorită vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje şi alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, respectiv ordonatorii de credite. Pentru valorile materiale la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidența tehnico-operativă, cât şi în contabilitate, în termen de cel mult 5 zile de la data terminării operațiunilor de inventariere. Bunurile constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de utilitate a acestora, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoştințelor:

1. Cum definiți inventarierea şi care sunt momentele în care aceasta poate avea loc potrivit legii?
2. Ce deosebiri distingeți între bilanț şi inventariere?
3. Care sunt funcțiile inventarierii?
4. Care sunt criteriile de clasificare a inventarierilor?
5. care sunt etapele inventarierii?
6. În ce constă etapa......
7. Cum realizați tratamentul contabil al principalelor situații apărute la inventariere, pe categorii de substanțe patrimoniale, în ambele situații(plusuri şi munisuri)?

CAPITOLUL 6. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE (CONTURILE ANUALE)

OBIECTIVE

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptul de situații financiare;
- obiectivelel situațiilor financiare;
- caracteristicile calitative ale situaților financiare;
- utilizatorii de informații contabile;
- lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar;
- redactarea situațiilor finanicare anuale.

Între sintezele realizate în procesul de cunoaştere dimensionat de ştiința contabilității, privind poziția financiară, performanțele şi modificarea poziției financiare, situațiile financiare anuale ocupă locul central. În activitatea compartimentului financiar-contabil elaborarea acestora reprezintă o etapă de vârf.

6.1. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

Informații privind poziția financiară, performanțele şi modificarea poziției financiare a întreprinderii sunt utile unei sfere largi de utilizatori care doresc să cunoască resursele economice pe care aceasta le controlează, structura sa financiară, lichiditatea şi solvabilitatea ei, să evalueze capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor mediului în care îşi desfăşoară activitatea, nevoile viitoare de creditare şi modul în care profiturile şi fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au interes în întreprindere. Informații privind lichiditatea şi solvabilitatea sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-şi onora angajamentele financiare scadente. Cunoaşterea profitabilității este necesară pentru a-i evalua modificările potențiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor. Evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului, a nevoilor acesteia de a utiliza aceste fluxuri de trezorerie este importantă atunci când se doreşte a se şti dacă aceasta îşi va putea plăti angajații şi furnizorii, de a rambursa creditele şi de a plăti dobânzi, precum şi de a distribui dividende.

Cele de mai sus sunt cerințe comune tuturor utilizatorilor care doresc să aibă informații în legătură cu poziția financiară, performanțele şi modificările poziției financiare a întreprinderii.

În rândul utilizatorilor unor asemenea informații se includ investitorii prezenți şi potențiali, personalul angajat, furnizorii şi alți creditori comerciali, clienții, guvernul şi instituțiile acestuia, precum şi publicul.

Investitorii şi consultanții lor sunt preocupați de a evalua riscul inerent tranzacțiilor şi de cunoaştere a beneficiului adus de investițiile lor. A decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă presupune accesul la informația furnizată de întreprindere.

Din rapoartele anuale ale întreprinderii îşi poate culege *personalul angajat* şi *sindicatele* informațiile care să le permită evaluarea capacității întreprinderii de a oferi salarii, pensii şi alte avantaje, precum şi oportunitățile profesionale.

Creditorii financiari au nevoie să evalueze dacă împrumuturile acordate şi dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență, iar *furnizorii şi alți creditori comerciali* pot determina dacă sumele datorate vor fi plătite la scadență, şi dacă nu a apărut riscul de încetare sau de reducere sensibilă a activității.

De informații în legătură cu continuitatea activității unei întreprinderi sunt interesați şi *clienții* îndeosebi când aceştia sunt dependenți de ea sau au o colaborare pe termen lung cu aceasta.

Guvernul şi instituțiile sale trebuie să găsească în rapoartele anuale ale întreprinderii informații utile în vederea reglementării activității acestora, a politicilor fiscale şi ca bază pentru calculul impozitelor. Are, de asemenea nevoie de sursă de informații în determinarea venitului național şi a altor indicatori statistici.

Informaţii asupra poziţiei financiare, performanţelor şi modificării poziţiei financiare ale unei întreprinderi situată într-un anumit areal, pot ajuta *publicul* din acea zonă în cunoaşterea evoluţiei recente şi a tendinţelor legate de prosperitatea întreprinderii, a sferei activităţii acesteia, a posibilităţii de a oferi locuri de muncă. De asemenea informaţii sunt interesaţi şi *managerii întreprinderii*, chiar dacă ei au acces la informaţii financiare şi de gestiune suplimentare.

Documentele de sinteză care cuprind într-o structură formalizată informaţiile privind poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare sunt cunoscute sub denumirea de situaţii financiare anuale.

Faptul că asemenea sinteze se elaborează cu o periodicitate anuală a generat desemnarea lor şi cu expresia **conturi anuale**.

În România, pentru regiile autonome, societăţile comerciale şi societăţile (companiile) naţionale în care statul deţine cel puţin 20 % din capitalul social, precum şi pentru celelalte persoane juridice, Ministerul Finanţelor Publice poate stabili (potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată cu modificările ulterioare) întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare şi la alte perioade, decât anual, în cadrul exerciţiului financiar. Acestea pot fi denumite *situaţii financiare intermediare*. Situaţii financiare similare cu cele anuale se întocmesc şi în situaţia, fuziunii, diviziunii sau încetării activităţii întreprinderii, în condiţiile legii.

Un set complet de situaţii financiare anuale la care obligă legea pe toţi cei care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate (Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 94/29.01.2001) include următoarele componente:

- bilanţul;
- contul de profit şi pierdere;
- situaţia modificărilor capitalului propriu;
- situaţia fluxurilor de trezorerie;
- politici contabile şi note explicative.

Persoanele juridice care la data bilanţului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei criterii:
- total active: 3.650.000 euro,
- cifră de afaceri netă: 7.300.000 euro,
- număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50

întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:
- bilanţ,
- cont de profit şi pierdere,
- situaţia modificărilor capitalului propriu,
- situaţia fluxurilor de trezorerie,
- notele explicative la situaţiile financiare anuale.

Persoanele juridice care la data bilanţului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute la alin. (1) întocmesc situaţii financiare anuale simplificate care cuprind:
- bilanţ prescurtat,
- cont de profit şi pierdere,
- note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate.

Opţional, ele pot întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

Potrivit legii contabilităţii, situaţiile financiare anuale trebuie însoţite de o declaraţie scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităţilor Economice Europene.

Instituţiile publice întocmesc situaţii financiare trimestriale şi anuale care se compun din:

- bilanţ;
- cont de execuţie bugetară;
- anexe.

Exercițiul financiar începe, în România, la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării.

La propunerea Ministerului Finanțelor Publice, Guvernul poate aproba ca exercițiul financiar să înceapă şi să se încheie şi la alte date.

Situațiile financiare sunt elaborate de regulă, pornindu-se de la prezumția că întreprinderea îşi va continua activitatea şi în viitorul previzibil şi că ea nu are intenția şi nici nevoia de a-şi lichida sau de a-şi reduce în mod semnificativ activitatea. Atunci când conducerea apreciază prezumția continuității activității sunt luate în considerare toate informațiile disponibile pentru viitorul previzibil care trebuie să fie de cel puțin 12 luni de la data bilanțului, fără a fi limitat însă, la această perioadă.

Atunci când întreprinderea a avut o activitate profitabilă în trecut şi acces uşor la resursele financiare se consideră că prezumția continuității activității este adecvată şi nu este necesară o analiză detaliată. În alte cazuri conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă şi anticipată, graficele de rambursare a datoriilor şi sursele potențiale de refinanțare şi abia după aceea poate să se pronunțe dacă prezumția continuității activității este adecvată.

Atunci când situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității acest fapt trebuie menționat împreună cu baza pe care sunt întocmite situațiile financiare. Conducerea întreprinderii trebuie să arate motivul pentru care aceasta nu-şi va mai putea continua activitatea.

Situațiile financiare anuale se întocmesc conform contabilității de angajamente. Potrivit contabilității de angajamente tranzacțiile şi evenimentele sunt recunoscute atunci când apar şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentele acestuia sunt încasate sau plătite. Ele sunt înregistrate în contabilitate şi sunt raportate în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă. Cheltuielile sunt recunoscute în Contul de profit şi pierdere pe baza unor asocieri directe între costuri şi venituri.

În situațiile financiare trebuie prezentate informațiile numerice şi pentru perioada precedentă astfel încât perioada curentă să poată fi înțeleasă mai bine. Atunci când prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare se modifică sumele comparative trebuie reclasificate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat, situație în care se va prezenta motivul nereclasificării şi natura modificărilor care ar fi trebuit făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate.

Modul de prezentare şi clasificare a elementelor în situațiile financiare trebuie menținut de la o perioadă la alta. Excepția o constituie cazul când schimbarea semnificativă în natura activității întreprinderii sau analiza prezentării situațiilor financiare demonstrează că schimbarea va avea ca rezultat o prezentare mai adecvată a evenimentelor şi tranzacțiilor.

Fiecare element semnificativ trebuie prezentat separat în situațiile financiare. Valorile nesemnificative trebuie cumulate cu valorile de natură sau funcție similară şi nu trebuie prezentate separat. Se consideră că informația este semnificativă atunci când neprezentarea sa ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde atât de mărimea cât şi de natura elementului judecat în circumstanțele particulare ale omisiunii sale. În funcție de circumstanțe fie natura, fie mărimea elementului ar putea fi factorul determinant.

Activele şi datoriile, precum şi venituri şi cheltuielile nu trebuie compensate.

Este important ca utilizatorii să poată distinge informațiile care reprezintă componente ale situațiilor financiare. De aceea, fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie în mod clar identificată. Pentru identificare ea va trebui să conțină:

- denumirea întreprinderii raportoare sau alte mijloace de identificare;
- dacă situațiile financiare se referă la întreprinderea individuală sau la un grup de întreprinderi;
- data bilanțului sau perioada acoperită de situațiile financiare, în funcție de componenta respectivă a situațiilor financiare;
- moneda de raportare şi nivelul de precizie utilizat în prezentarea cifrelor din situațiile financiare. Se ştie că situațiile financiare sunt deseori mai uşor de înțeles prin prezentarea

informațiilor în mii sau milioane de unități ale monedei de raportare, cu respectarea condiției ca informațiile relevante să nu fie pierdute.

În România contabilitatea se ține în limba română şi în monedă națională. Pentru necesități proprii de informare persoanele juridice – cu excepția instituțiilor publice – pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare şi într-o monedă stabilă.

Utilitatea situațiilor financiare poate fi afectată atunci când ele nu sunt puse la dispoziția utilizatorilor într-o perioadă rezonabilă de timp.

Pentru asigurarea informațiilor necesare sistemului instituțional al statului, un exemplar al situațiilor financiare anuale se depune la Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene, respectiv a municipiului Bucureşti. Termenele de depunere, în raport cu încheierea exercițiului financiar diferă, după cum urmează:

- persoanele juridice care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- persoanele juridice care întocmesc situații financiare anuale simplificate armonizate cu directivele europene depun situațiile financiare în termen de 90 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- celelalte persoane juridice (inclusiv microîntreprinderile) depun situațiile financiare în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

Normalizatorii din țara noastră obligă persoanele care, de la constituire nu au desfăşurat activitate să depună o declarație în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

Instituțiile publice şi celelalte persoane juridice, ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale şi anuale, la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, celelalte organe ale administrației publice centrale, autoritățile publice şi unitățile administrativ-teritoriale, ai căror conducători au calitate de ordonatori principali de credite depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar din situația financiară trimestrială şi anuală potrivit normelor şi la termenele stabilite de acesta.

Inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea şi comparabilitatea sunt patru caracteristici calitative principale pe care trebuie să le aibă situațiile financiare.

Inteligibilitatea reprezintă calitatea pe care trebuie să o aibă informațiile furnizate de situațiile financiare de a putea fi uşor înțelese de către acei utilizatori care dispun de cunoştințe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi a activităților economice, de noțiuni de contabilitate şi au dorința de a studia informațiile prezentate cu diligențele cuvenite. Totuşi informațiile relevante în luarea deciziilor economice nu pot fi excluse din situațiile financiare doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles de către anumiți utilizatori.

Relevanța presupune calitatea informației de a influența deciziile economice ale utilizatorilor ajutâdu-i pe aceştia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare. Informațiile privind poziția financiară sau performanțele precedente sunt frecvent folosite ca bază pentru previzionarea poziției şi performanței financiare viitoare. Capacitatea de a previziona pe baza situațiilor financiare este îmbunătățită prin maniera în care informațiile asupra tranzacțiilor şi evenimentelor trecute sunt expuse. Aşa de exemplu valoarea previzională a contului de profit şi pierdere este îmbunătățită atunci când informațiile privind veniturile sau cheltuielile neobişnuite, anormale şi cu frecvență rară sunt prezentate separat. Relevanța informației este influențată atât de natura sa, cât si de pragul de semnificație. Se consideră că informațiile sunt semnificative atunci când omisiunea sau declararea lor eronată ar influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

Credibilitatea se referă la calitatea informației de a nu conține erori semnificative, de a nu fi părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informația şi-a propus să reprezinte sau ceea ce se aşteaptă în mod rezonabil să reprezinte. Pentru a fi credibilă informația trebuie să reprezinte cu *fidelitate* tranzacțiile şi alte evenimente. Credibilitatea presupune ca

informația să prezinte evenimentele şi tranzacțiile în concordanță cu *fondul lor şi cu realitatea economică şi nu doar cu forma lor juridică.*

Pentru a fi credibilă informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie *neutră,* adică lipsită de influențe. Credibilitatea presupune includerea unui grad de precauție (*prudență*) în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine astfel încât activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile să nu fie subevaluate. Pentru a fi credibilă informația din situațiile financiare trebuie să fie completă (*integralitatea informației*). O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare

Comparabilitatea este acea calitate a informației oferite de situațiile financiare care asigură posibilitatea comparării în timp în vederea identificării tendințelor în poziția financiară şi performanțele întreprinderii. Ea se referă şi la posibilitatea de a compara situațiile financiare ale diverselor întreprinderi pentru a le evalua poziția financiară, performanțele şi modificările poziției financiare. Conformitatea cu Standardele Internaționale de Contabilitate, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de întreprindere ajută la realizarea comparabilității.

Pentru a ajunge de la informația conținută în sistemul de conturi unde tranzacțiile au fost reflectate pe baza documentelor justificative la informațiile conținute în situațiile financiare care să aibă toate caracteristicile calitative prezentate mai sus sunt necesare o serie de lucrări contabile de închidere a exercițiului financiar.

6.2. LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR

Aceste lucrări contabile de închidere a exercițiului sunt cunoscute şi sub numele de lucrări preliminare şi sunt alcătuite din:

- ♦ Întocmirea balanței de verificare primară (adică a balanței de verificare a conturilor înainte de inventariere);
- ♦ Inventarierea generală a patrimoniului;
- ♦ Contabilizarea operațiilor de regularizare privind:
  - • diferențele de inventar;
  - • amortizările;
  - • provizioanele pentru deprecieri;
  - • provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
  - • delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor;
  - • variația stocurilor.
- ♦ Determinarea rezultatului contabil;
- ♦ Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit şi contabilizarea acestuia; repartizarea profitului;
- ♦ Întocmirea balanței de verificare finală;
- ♦ Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv.

6.2.1.Întocmirea balanței de verificare primară

Balanța de verificare primară elaborată în vederea redactării situațiilor financiare anuale cuprinde datele sistematizate şi prelucrate în conturile registrului sistematic - Cartea mare. Sistematizarea priveşte toate operațiunile contabilizate, accesibile cunoaşterii prin documentarea primară obişnuită, analizate şi prezentate sub formă de articole contabile în registrul cronologic. Cu acest prilej se descoperă şi se înlătură erorile care au condus la ştirbirea relațiilor de echilibru, la nivelul tuturor conturilor, între debitul şi creditul acestora, precum şi a egalităților valorice, între mărimile de aceeaşi natură, din conturile analitice şi contul sintetic supraordinat. Într-o asemenea balanță de verificare conturile din clasa a 6-a "Conturi de cheltuieli" prezintă încă în soldurile lor cheltuielile făcute în cursul ultimei luni a exercițiului (pentru entitățile economico-sociale din România luna decembrie) şi înregistrate conform documentelor justificative, iar conturile din clasa

a 7-a „Conturi de venituri” prezintă încă în soldul lor creditor, veniturile înregistrate conform documentelor justificative aferente ultimei luni a exercițiului de referință.

6.2.2. Inventarierea generală a patrimoniului.

Balanța de verificare primară arată care a fost evoluția fiecărei categorii de valori în care a fost divizată materia contabilizată. Evoluția a fost stabilită pe baza documentației primare analizate. În măsura în care toate operațiunile generatoare de mişcări de valori, exprimabile în bani şi toate schimbările în raporturile economico-juridice cu efecte pecuniare au fost consemnate în documente primare, iar acestea au fost în totalitate şi corect prelucrate prin sistemul de conturi, reflectarea este conformă cu evoluția reală. De regulă, însă, între datele balanței de verificare şi mărimile corespunzătoare acestora în realitate, pot să apară nepotriviri. Sesizarea şi determinarea lor se face prin coroborarea cu inventarul întocmit în urma inventarierii generale. În afara funcției de mai sus, prin inventar se completează cunoaşterea unor aspecte ale mişcărilor de valori greu de sesizat altfel, ca de pildă: nivelul producției nefinite, pierderile în greutate la unele materiale şi mărfuri datorită uscării, evaporării etc.

Inventarierea şi inventarul general se înscriu, aşadar, ca lucrare şi respectiv produsul unei lucrări premergătoare întocmirii bilanțului. Inventarierea patrimoniului se poate efectua atât de salariații proprii, cât şi de persoane fizice sau juridice abilitate, pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate. Evaluarea elementelor de activ şi pasiv constatate şi descrise în listele de inventariere se face atât la valoarea de intrare, cât şi la valoarea de inventar. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnic-operativă (fişe de magazie) şi din contabilitate. Pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii, se întocmesc “Listele de inventariere” prin preluarea din Listele de inventariere (varianta simplificată) – figura nr.8.

Figura nr. 8 Lista de inventariere (varianta simplificată)

Unitatea	**LISTA DE INVENTARIERE**	Gestiunea	Pagina 1
Magazia 1	Data...31.12.200N.......	Loc de depozitare	

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂȚI – Stocuri – Faptice	CANTITĂȚI – Stocuri – Scrip-tice	CANTITĂȚI – Diferențe – Plus	CANTITĂȚI – Diferențe – Minus	PREȚUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ – Valoarea	VALOAREA CONTABILĂ – Diferențe – Plus	VALOAREA CONTABILĂ – Diferențe – Minus	Valoarea de inventar	DEPRECIEREA – Valoarea	DEPRECIEREA – Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Cherestea fag aburită	2011	buc	900	901	-	1	1400000	1260000000	-	1400000	1250000000	10000000	

	Comisia de inventariere			Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Numele şi prenumele	Ionescu Ion	Radu Vasile	Nicolae Nicu	Popescu Gheorghe	Iulia Avram
Semnătura	ss	ss	ss	ss	ss

Pentru elementele patrimoniale la care s-au constatat deprecieri se întocmesc liste de inventariere distincte, iar pe baza acestora comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare, în cazul unor deprecieri ireversibile, ce se referă la imobilizări. Pe baza listelor de inventar şi a procesului verbal se fac consemnări în Registrul-inventar.

Acesta este un document contabil obligatoriu de înregistrare anuală şi de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidența tehnic-operativă cât şi în contabilitate în termen de cel mult 5 zile de la data terminării operațiunilor de inventariere.

6.2.3.Contabilizarea operațiilor de regularizare

Această lucrare premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale se referă la consemnarea sub formă de articole în Registrul-jurnal, a operațiunilor de regularizare privind:

- diferențele de inventar;
- amortizările excepționale;
- provizioanele pentru deprecieri;
- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
- diferențele de curs valutar;
- delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor;
- înregistrarea variației stocurilor în condițiile aplicării inventarului intermitent.

Principalele legături de corespondență privind contabilizarea diferențelor de inventar sunt următoarele:

%	=	131	-	Valoarea justă
20(xx)			Valoarea justă	
21(xx)			Valoarea justă	
23(xx)			Valoarea justă	
26(xx)			Valoarea justă	
Înregistrarea plusurilor de imobilizări				
%	=	6(xxx)	-	Valoarea justă
30(xx)			Valoarea justă	
35(x)			Valoarea justă	
36(x)			Valoarea justă	
37(x)			Valoarea justă	
38(x)			Valoarea justă	
Înregistrarea plusurilor de stocuri (altele decât producția stocată): stocuri de materii şi materiale; materiale de natura obiectelor de inventar, stocuri aflate la terți, animale, mărfuri, ambalaje				
%	=	711	-	Valoarea justă
33(x)			Valoarea justă	
34(x)			Valoarea justă	
Înregistrarea plusurilor de stocuri privind produsele şi producția în curs de execuție				
50x	=	664	Valoarea justă	Valoarea justă
Înregistrarea plusurilor de valori mobiliare de plasament				
531	=	758	Suma consta-tată în plus	Suma consta-tată în plus
Înregistrarea plusurilor constatate la inventarierea casieriei, la societățile cu capital privat				
%	=	20(x)	-	Valoarea contabilă
28(xx)		21(xx)	Partea amortizată	Valoarea contabilă
6583		23(xx)	Valoarea rămasă	Valoarea contabilă
		26(xx)		Valoarea contabilă
Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile de natura activelor imobilizate				

6(xx)	=	% 30(xx) 35(x) 36(x) 37(x) 38(x)	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile constatate la stocuri (altele decât producția stocată)				
711	=	% 33(x) 34(x)	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile la produsele și producția în curs de execuție				
664	=	50x	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
Înregistrarea minusurilor neimputabile de valori mobiliare de plasament				
658	=	531	Suma consta-tată în minus	Suma consta-tată în minus
Înregistrarea minusurilor neimputabile la inventarierea casieriei la societățile comerciale cu capital privat				

Înregistrarea minusurilor de bunuri de inventar imputabile sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile completate cu înregistrarea valorii imputate care presupune următoarea corespondență:

461 sau 4282	=	% 758 4427	Suma imputată	- Valoarea de înlocuire TVA aferentă
Înregistrat imputarea sumei privind bunurile de inventar constatate lipsă				

Cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului se poate constata că valoarea de inventar a unor imobilizări este mai mică decât valoarea rămasă de amortizat, iar diferența este apreciată ca fiind rezultatul unei deprecieri ireversibile şi atunci ea se înregistrează în debitul contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" în corespondență cu creditul contului corespunzător din grupa 28 "Amortizări privind imobilizările".

Dacă deprecierile sunt posibil reversibile iar acestea sunt superioare provizionului constituit (soldul creditor al conturilor de provizioane pentru deprecieri) atunci se constituie un provizion suplimentar. În cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară provizionului constituit, acesta se diminuează în mod corespunzător.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie pentru finanțarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuielile care devin exigibile în perioadele următoare. La închiderea exercițiului provizioanele ce trebuie constituite efectiv se înregistrează în debitul contului de cheltuieli în corespondență cu creditul contului 151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli".

Pentru creanțele şi datoriile exprimate în valută se pune problema înregistrării diferențelor de curs valutar, apărute între momentul înregistrării creanței sau datoriei şi momentul închiderii exercițiului. Pentru creanțele în valută, diferența nefavorabilă apare ca urmare a scăderii cursului valutar, iar pentru datoriile în valută, diferența nefavorabilă apare ca urmare a creşterii cursului

valutar şi sunt recunoscute ca şi cheltuieli şi înregistrate în debitul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar". Diferenţele favorabile de curs valutar apărute ca urmare a creşterii cursului valutar al creanţelor în valută şi respectiv a scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în valută sunt recunoscute ca venituri din diferenţe de curs valutar şi înregistrate în creditul contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar".

Pentru stabilirea corectă a rezultatelor exerciţiului este necesară delimitarea pe perioade de gestiune a veniturilor şi cheltuielilor preluând din sarcina exerciţiului curent cheltuielile care vor genera efecte în perioadele următoare, aşteptând pentru a le încorpora în cheltuielile acelei perioade. Serveşte acestui scop contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans". Sunt asemenea cheltuieli cele care privesc: reparaţiile capitale neprevizibile, chiriile, abonamentele şi altele asemenea.

Contul 472 "Venituri înregistrate în avans" consemnează veniturile anticipate şi veniturile de realizat (cum sunt încasările din chirii, din abonamente, asigurări etc.) aferente perioadelor sau exerciţiilor următoare.

Contabilizarea operaţiunilor privind variaţia stocurilor se referă la acele societăţi comerciale în care se aplică metoda inventarului intermitent şi care presupune ca la finele fiecărei luni, şi deci şi la finele lunii decembrie, să se scadă din conturile de cheltuieli unde au fost consemnate stocurile pe măsură ce s-au efectuat aprovizionările, contravaloarea stocurilor neconsumate în procesul de producţie. Evaluarea acestora se poate face utilizând una din metodele: identificarea specifică, metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO sau LIFO.

6.2.4. Determinarea rezultatului contabil

Pentru a stabili rezultatul exerciţiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli ale perioadei curente prin preluarea acestora în debitul contului 121 "Profit şi pierdere" precum şi închiderea conturilor de venituri ale perioadei curente prin preluarea soldurilor creditoare în creditul contului de rezultate finale 121 "Profit şi pierdere".

6.2.5. Determinarea impozitului pe profit, repartizarea profitului şi contabilizarea acestor operaţiuni

Între profitul contabil şi profitul impozabil folosit ca bază pentru determinarea impozitului pe profit pot să apară diferenţe semnificative. Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile şi se adăugă cheltuielile nedeductibile. Legea nr. 414/26.06.2002 privind impozitul pe profit stipulează faptul că venituri considerate ca fiind neimpozabile sunt:

- dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română;
- diferenţele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune ori prin compensarea unor creanţe la societatea la care se deţin participaţiile;
- veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, precum şi din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere sau a veniturilor realizate din recuperarea unor cheltuieli nedeductibile;
- alte venituri neimpozabile, prevăzute expres în acte normative speciale.

La calculul profitului impozabil sunt deductibile numai următoarele sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor şi a provizioanelor:

- rezerva, în limita a 5% din profitul contabil, până ce acesta va atinge a cincia parte din capitalul social subscris şi vărsat, conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;
- în cazul băncilor şi cooperativelor de credit autorizate, provizioanele obligatorii constituite potrivit normelor Băncii Naţionale a României. Acelaşi regim se aplică şi fondurilor de garantare;

- rezervele tehnice calculate de către societăţile de asigurare şi reasigurare, constituite potrivit prevederilor Legii nr. 32/2000 privind societăţile de asigurare şi supravegherea asigurărilor, cu modificările ulterioare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele tehnice se diminuează prin înregistrarea la venituri, astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc care rămâne în sarcina asigurătorului, după deducerea reasigurării. Sunt nedeductibile sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor pentru contractele cedate în reasigurare.

Orice alte rezerve constituite în baza unor acte normative speciale nu sunt cheltuieli deductibile. Excepţie fac rezervele legale constituite de Banca Naţională a României, băncile, fondurile de garantare şi cooperativele de credit.

În rândul cheltuielilor nedeductibile sunt cuprinse:

- cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferenţe din anii precedenţi sau din anul curent, precum şi impozitele pe profit sau venit plătite în străinătate;
- amenzile, confiscările, majorările de întârziere şi penalităţile de întârziere datorate către autorităţile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. Amenzile, penalităţile sau majorările datorate către autorităţi străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România şi/sau autorităţi străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepţia majorărilor, al căror regim este reglementat prin convenţiile de evitare a dublei impuneri;
- suma cheltuielilor cu indemnizaţia de deplasare acordată salariaţilor, pentru deplasări în ţară şi în străinătate, care depăşeşte de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituţiile publice;
- sumele utilizate pentru constituirea provizioanelor peste limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului;
- suma cheltuielilor sociale care depăşesc limitele considerate deductibile, conform legii anuale a bugetului de stat;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli;
- cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaţilor sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reţinere la sursă;
- orice cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau a asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piaţă;
- cheltuielile de cercetare-dezvoltare, de conducere şi de administrare înregistrate de un sediu permanent care aparţine unei persoane fizice sau juridice străine, care nu s-au efectuat în România, care depăşesc 10% din salariile impozabile ale salariaţilor sediului permanent din România;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii;
- cheltuielile înregistrate de societăţile agricole constituite în baza Legii nr. 36/1991 privind societăţile agricole şi alte forme de asociere în agricultură, pentru dreptul de folosinţă al terenului agricol adus de membrii asociaţi peste cota de distribuţie din producţia realizată din folosinţa acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate, determinate de diferenţele nefavorabile de valoare ale titlurilor de participare, ale titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu, cu excepţia celor determinate de vânzarea acestora;
- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
- cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, dacă nu sunt acordate în limita dispoziţiilor legii anuale a bugetului de stat;

- ➢ cheltuielile privind contribuțiile plătite la fondurile speciale peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate de actele normative, inclusiv contribuțiile la fonduri de pensii, altele decât cele obligatorii;
- ➢ cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajatului. Sunt exceptate cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente de muncă, boli profesionale şi risc profesional;
- ➢ cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor şi al cheltuielilor, inclusiv accizele, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului;
- ➢ alte cheltuieli salariale şi/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la persoana fizică, dacă legea nu prevede altfel;
- ➢ cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă şi pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;
- ➢ cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele corporale şi necorporale ale contribuabilului, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate pentru care este autorizat, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfăşurarea activității pentru care contribuabilul este autorizat.

Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

În situația lichidării/dizolvării unui contribuabil, pentru determinarea profitului impozabil se ia în calcul şi profitul rezultat din lichidarea patrimoniului acestuia.

Plecând de la profitul contabil, adică de la profitul rezultat după închiderea conturilor din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" şi clasa 7 "Conturi de venituri" în care avem reflectate cheltuielile şi veniturile perioadei trebuie să se ajungă la "profitul impozabil" folosit ca bază în determinarea "impozitului pe profit".

La "profitul impozabil" se poate ajunge în baza uneia din relațiile:

Profit impozabil	=	Profit contabil	+	Cheltuieli cu impozitul pe profit	-	Veniturile neimpozabile	-	Deducerile fiscale	+	Cheltuieli nedeductibile	-	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți

sau

Profit impozabil	=	Total venituri	-	Total cheltuieli	-	Venituri neimpozabile	-	Deducerile fiscale	-	Cheltuieli nedeductibile	-	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți

Impozitul pe profit se determină prin aplicarea, asupra profitului impozabil a unei cote de impozit. Cota de impozit pe profit este unică de 16%. Excepțiile sunt reprezentate de:

- ♦ contribuabilii care obțin din activități desfăşurate pe bază de licență în zona liberă şi care plătesc o cotă de impozit pe profit de 5% pentru profitul impozabil care corespunde acestor venituri;
- ♦ contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul unor bunuri ori al prestării de servicii, realizate din activitate proprie sau prin contract de comision plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profit aferentă acestor venituri. Suma aferentă reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% la 6% se repartizează la sfârşitul anului ca sursă proprie de finanțare;
- ♦ Banca Națională a României aplică o cotă de impozit pe profit de 80% asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă;
- ♦ în cazul contribuabililor care desfăşoară activități de natura barurilor de noapte, a cluburilor de noapte, a discotecilor şi a cazinourilor, impozitul pe profit datorat aferent acestor activități, nu poate fi mai mic de 5% din veniturile realizate din aceste activități. În situația în care

impozitul pe profit este mai mic de 5% din veniturile acestor activităţi, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% aplicat asupra acestor venituri realizate.

Calculele se fac pe baza sumelor cumulate de la începutul anului.

Repartizarea profitului şi contabilizarea acestuia

Societăţile comerciale pot repartiza profitul pentru:

- constituirea de rezerve legale;
- acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenţi. Aceste două alocări se fac din profitul brut.

Pe seama profitului net se fac repartizările pentru:

- participarea salariaţilor la profit;
- constituirea de rezerve, altele decât rezervele legale;
- dividende de plată.

În situaţia în care societatea comercială înregistrează în exerciţiul financiar ce se încheie pierderi, acestea se reportează, atunci când nu există riscul încetării activităţii, în anii următori, pentru a fi acoperite din profiturile ce se vor realiza atunci.

6.2.6. Balanţa de verificare finală.

Din jurnal mişcările reflectate, după ce a avut loc întocmirea balanţei de verificare primare, se sistematizează în Cartea mare în partida deschisă fiecărui cont. Pe baza datelor Cărţii mari se întocmeşte balanţa de verificare finală. Modelul de balanţă de verificare trebuie să conţină cel puţin soldurile de la începutul anului, rulajul conturilor în cursul exerciţiului şi soldul final.

6.2.7 Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv.

Pentru a marca închiderea exerciţiului în registrul cronologic (Registrul-jurnal) se formulează fie două articole contabile compuse, fie un articol contabil complex sau mixt.

În prima variantă este nevoie şi de intervenţia contului 892 “Bilanţ de închidere”, care va primi în debit soldul final debitor al conturilor din mulţimea conturilor de bilanţ rămase încă nesoldate până în acest moment, iar în credit soldul final creditor al conturilor încă nesoldate până în acest moment.

În cea de a doua variantă, aceea a formulării unui articol mixt, corespondenţa se va stabili între debitul conturilor cu solduri creditoare (conturi de pasiv) şi creditul conturilor cu solduri debitoare (conturi de activ).

6.3. REDACTAREA CONTURILOR ANUALE

Sistematizarea datelor privind situaţia financiară, profitabilitatea se face urmând un proces de agregare astfel încât să se obţină o imagine fidelă, clară şi completă asupra celor de mai sus. Structurile poartă denumiri specifice de: *Bilanţ* şi *Cont de profit şi pierdere*.

O componentă separată a situaţiilor financiare este cea cunoscută sub numele de *Situaţia modificărilor capitalului propriu*. Este vorba despre modificări între două date ale bilanţului reflectând creşterea sau reducerea activului net sau a avuţiei în cursul perioadei. La ea se poate ajunge prin preluarea şi prelucrarea datelor din conturile de capitaluri.

La componenta *Situaţia fluxurilor de trezorerie* se poate ajunge fie pe calea preluării datelor din conturile care reflectă fluxurile de trezorerie, fie prin prelucrarea datelor din Bilanţ şi din Contul de profit şi pierdere.

6.3.1. Elaborarea bilanţului

Trecerea de la situaţia oglindită de soldurile conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic – aşa cum se prezintă aceasta în balanţele sintetice şi balanţele analitice finale, la aceeaşi situaţie reflectată prin bilanţ, nu înseamnă o simplă transcriere, ci reprezintă o continuare a procesului de sintetizare şi de rafinare a reflectării. Ca urmare, bilanţul se prezintă ca un sistem

agregat de indicatori, în evaluarea cărora sunt respectate anumite principii explicabile prin rolul stabilit acestui calcul de sinteză în procesul de cunoaştere.

Şi în România, alinierea la normele comunitare a generalizat principiul evaluării substanţei de bilanţ la valoarea de intrare pusă de acord cu datele inventarului, rectificată nu numai cu deprecierile ireversibile, dar şi cu deprecierile reversibile. Între mărimile înscrise în bilanţ întâlnim atât raporturi de complementaritate, cât şi raporturi de ordinare. Primul tip de raporturi se creează între indicatorii situaţi pe aceeaşi treaptă a procesului de sintetizare, pe când, cel de al doilea se realizează între indicatorii situaţi pe trepte diferite de sintetizare.

Procesul prin care se ajunge de la soldurile conturilor la sistemul de indicatori din bilanţ este divers. Unii indicatori sunt obţinuţi prin preluarea soldurilor unor conturi sintetice sau conturi analitice, alţii prin agregarea acestor solduri. Îi vom numi pe aceştia *indicatori primari*.

În Bilanţ sunt însă şi indicatori care se obţin prin agregarea unor indicatori primari. Îi vom numi pe aceştia *indicatori derivaţi*.

În modelele de bilanţ pentru agenţii economici, majoritatea indicatorilor primari, se obţin în urma preluării sau prelucrării soldurilor conturilor sintetice.

Atunci când indicatorul primar din bilanţ prezintă note specifice care nu sunt reţinute de către conturile sintetice, ci numai de către conturile analitice, preluarea şi prelucrarea se face pe baza acestora. Aşa este cazul în modelul simplificat de Bilanţ situaţia soldului contului 293 “Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs”, în care o parte se regăseşte în indicatorul „Imobilizări necorporale” şi altă parte în indicatorul „Imobilizări corporale”.

Atunci când conţinutul unui indicator primar din bilanţ este identic cu cel al unui cont sintetic sau a unui cont analitic nu este necesară nici o prelucrare în afara contului. În bilanţ se preia, sub formă de indicator primar, soldul contului. Aşa este cazul indicatorilor primari “Cheltuieli înregistrate în avans” (cont 471), “Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli” (cont 151), “Prime de capital” (cont 104), “Rezerve din reevaluare” (cont 105), “Rezerve” (cont 106), “Rezultatul reportat” (cont 117), „Rezultatul exerciţiului financiar” (cont 121), “Repartizarea profitului” (cont 129), “Subvenţii pentru investiţii” (cont 131), „Venituri înregistrate în avans” (cont 472).

Când sfera de cuprindere a unui indicator primar din bilanţ este mai largă decât sfera unui singur cont (sintetic sau analitic), indicatorul se obţine prin însumarea algebrică a soldurilor conturilor care acoperă acest conţinut, astfel încât să se ajungă la valoarea netă a elementului de activ sau pasiv respectiv. Aşa de pildă, indicatorul primar “Stocuri” din Bilanţul (simplificat) al agenţilor economici se obţine prin agregarea soldurilor conturilor: 301 “Materii prime” + 302 “Materiale consumabile” + 303 “Materiale de natura obiectelor de inventar” ± 308 “Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale” + 331 „Produse în curs de execuţie” + 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie” + 341 „Semifabricate” + 345 „Produse finite” + 346 „Produse reziduale” ± 348 „Diferenţe de preţ la produse” + 351 „Materii şi materiale aflate la terţi” + 354 „Produse aflate la terţi” + 356 „Animale aflate la terţi” +357 „Mărfuri aflate la terţi” + 358 „Ambalaje aflate la terţi” + 361 „Animale şi păsări” ± 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări” + 371 „Mărfuri” ± 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri” + 381 „Ambalaje” ± 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje” – 391 “Provizioane pentru deprecierea materiilor prime” – 392 “Provizioane pentru deprecierea materialelor” – 393 “Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie” – 394 “Provizioane pentru deprecierea produselor” – 395 “Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi” – 369 “Provizioane pentru deprecierea animalelor” – 397 “Provizioane pentru deprecierea mărfurilor” – 398 “Provizioane pentru deprecierea ambalajelor” + 4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor” - 4428 „TVA neexigibilă” (de natura taxei colectate).

Atunci când procesul de rafinare a reflectării o solicită, în vederea ajungerii la valoarea netă în stabilirea mărimii unor indicatori primari se conjugă aşa cum deja am văzut prelucrarea soldurilor conturilor din aceeaşi serie, cu soldul conturilor din seria opusă.

Indicatorii derivaţi se obţin prin agregarea unor indicatori deja determinaţi. În modelul Bilanţului simplificat pentru agenţii economici putem întâlni pentru o anumită parte a substanţei de activ şi de pasiv, indicatori derivaţi la care s-a ajuns printr-o continuare a procesului de agregare. De

exemplu, indicatorul de activ "Active imobilizate" se obține prin agregarea indicatorilor derivați : I „Imobilizări necorporale" + II „Imobilizări corporale" + III „Imobilizări financiare".

Indicatorul derivat "Active circulante" se obține prin agregarea a patru indicatori derivați şi anume: I "Stocuri" + II "Creanțe" + III "Investiții financiare pe termen scurt" + IV "Casa şi conturi la bănci".

La unii indicatori derivați se poate ajunge prin agregarea unor indicatori derivați având natura substanței de activ cu indicatori derivați având natura unei substanțe de pasiv. Astfel, indicatorul F „Total active minus datorii curente" se obține prin agregarea indicatorilor: A „Active imobilizate" + E „Active circulante nete respectiv, datorii curente nete" – ct. 472 „Venituri înregistrate în avans".

Bilanțul prezintă nivelul sistemului de indicatori în două momente, apreciate ca fiind reprezentative pentru cunoaşterea evoluției poziției financiare a organismului cercetat, momentul de la începutul anului şi momentul de la finele exercițiului. Pentru începutul anului nivelurile indicatorilor se preiau din bilanțul încheiat pentru anul precedent. Dacă nu dispunem de un asemenea bilanț ori dacă au intervenit schimbări în structura ori conținutul indicatorilor, atunci nivelul acestora se determină prin preluarea şi prelucrarea datelor din sistemul de conturi aşa cum figurează acestea în balanța de verificare.

6.3.2. Elaborarea Contului de profit şi pierdere

Această componentă a situațiilor financiare anuale se obține prin prelucrarea datelor pe care le conțin conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" şi clasa 7 "Conturi de venituri" şi care se referă la *cheltuielile*, respectiv *veniturile* cumulate de la începutul anului şi colectate la sfârşitul fiecărei luni în cele două părți ale contului 121 "Profit şi pierderi" (cheltuielile în debit, iar veniturile în credit).

El trebuie să furnizeze imaginea fidelă, clară şi completă a rezultatului. În modelul simplificat, elaborat pentru persoanele juridice care prezintă situațiile financiare armonizate cu Directivele Europene, Contul de profit şi pierdere prezintă o grupare a veniturilor şi cheltuielilor pe feluri de activități (de exploatare, financiară şi extraordinară), astfel încât în urma comparației la nivelul fiecărui palier să se poată stabili rezultatul din exploatare (profit ori pierdere); rezultatul financiar (profit ori pierdere); rezultatul curent al exercițiului (profit ori pierdere); rezultatul extraordinar (profit şi pierdere); veniturile totale; cheltuielile totale; rezultatul brut al exercițiului (profit ori pierdere); impozitul pe profit; alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus şi rezultatul net al exercițiului financiar (profit ori pierdere).

Pentru exercițiul precedent datele sunt preluate din Contul de profit şi pierdere încheiat la 31 decembrie a anului precedent. Pentru exercițiul în curs aceste date sunt preluate şi prelucrate din Balanța de verificare finală.

6.3.3. Situația fluxurilor de trezorerie

Această componentă este opțională pentru persoanele juridice care nu sunt încă obligate să aplice Standardele Internaționale de Contabilitate. Modelul elaborat de către normalizatorii români pentru acest tip de entități economico-sociale se prezintă astfel:

Situația fluxurilor de trezorerie – exemplu de prezentare

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	exercițiu financiar	
		precedent	încheiat
A	B	1	2
Fluxuri de numerar din activități de exploatare:			
- încasări			
- plăți			
Fluxuri de numerar din activități de investiții:			
- încasări			
- plăți			

Fluxuri de numerar din activități de finanțare:
- încasări
- plăți

Fluxul de numerar – total
Numerar la începutul perioadei
Numerar la sfârşitul perioadei

Modelul situației fluxurilor de trezorerie pentru persoanele juridice care conduc contabilitatea potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate este mai detaliat atunci când prezintă fluxurile de numerar din activitățile de exploatare, din activitățile de investiții şi din activitățile de finanțare.

6.3.4. Situația modificărilor capitalului propriu

Pentru persoanele juridice care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate este obligatorie elaborarea componentei cunoscute sub numele de situația modificărilor capitalului propriu.

Modelul acestei componente se prezintă astfel:

Situația modificărilor capitalului propriu
la data de 31 decembrie............. –exemplu

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:
A – Total, din care
B – prin transfer

- mii lei –

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creşteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie
		A	B	A	B	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve pentru acțiuni proprii						
Rezerve statutare sau contractuale						
Alte rezerve						
Rezerve din conversie						
Rezultatul reportat						
Profit nerepartizat						
Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Rezultatul exercițiului financiar						
Sold creditor						
Sold debitor						

Pentru completarea lui servesc informațiile furnizate de conturile din clasa 1 „Conturi de capitaluri” a Planului de conturi general.

6.3.5. Politici contabile şi note explicative

Conducerea fiecărei persoane juridice trebuie să stabilească un set de proceduri pentru toate operațiunile derulate pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare anuale. Aceste proceduri trebuie elaborate având în vedere specificul activității de către specialişti în domeniul economic şi tehnic cunoscători ai activității desfăşurate şi ai strategiei adoptate de acea entitate. La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate conceptele de bază ale contabilității, astfel încât să se asigure furnizarea unor informații relevante şi credibile.

Componenta „Politici contabile şi note explicative” conține şi informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziția financiară şi rezultatele obținute. Fiecare element semnificativ al Bilanțului, Contului de profit şi pierdere, Situației fluxurilor de trezorerie şi a Situației modificărilor capitalului propriu trebuie să fie însoțit de o trimetere la nota care cuprinde informații legate de acel element semnificativ.

Se consideră că, ori de câte ori este necesar pentru buna lor înțelegere în notele explicative trebuie prezentate cu claritate şi repetate informații cu privire la:

- numele întreprinderii care face raportarea;
- faptul că situațiile financiare sunt proprii întreprinderii si nu grupului;
- data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare;
- moneda în care sunt întocmite situațiile financiare;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (mii lei, milioane lei).

Notele explicative trebuie să prezinte politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanț, ale profitului sau pierderii aferente fiecărui exercițiu, ale fluxurilor de trezorerie şi modificărilor capitalului propriu.

Normalizatorii din țara noastră ilustrează modul cum trebuie să arate aceste note explicative pentru un număr zece categorii de probleme şi anume:

1. Active imobilizate
2. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor şi datoriilor
6. Principii, politici şi metode contabile
7. Acțiuni şi obligațiuni
8. Informații privind salariații, administratorii şi directorii
9. Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari
10. Alte informații

Evident, aceste note explicative nu sunt limitative.

CAPITOLUL 7. TEHNICA CONTABILĂ

Totalitatea procedeelor şi mijloacelor folosite în practicarea ştiinţei contabilităţii alcătuieşte tehnica contabilă. Documentaţia primară asupra operaţiunilor contabilizate şi documentele justificative ale înregistrărilor în contabilitate, registrele contabile şi procedeele pentru rectificarea erorilor în contabilitate, metodele de tehnică contabilă sunt elementele structurale ale tehnicii contabile.

7.1. REGISTRELE CONTABILE

În urma prelucrărilor contabile a datelor şi informaţiilor conţinute în documentele primare, se obţin noi date şi informaţii care marchează fază cu fază întregul ciclu de prelucrare. Păstrarea datelor intermediare – acţiune normală în vederea controlului ulterior al calculelor în cazul prelucrărilor manuale – precum şi a celor finale presupune crearea unui număr de documente derivate (jurnale, conturi sintetice, conturi analitice etc.). În urma raţionalizării şi tipizării acestora s-a ajuns la formularele de contabilitate.

Registrele contabile sunt colecţii individualizate de documente contabile derivate (documente de evidenţă contabilă) privind ciclul de prelucrare şi raportare. Ele variază ca număr, conţinut şi formă în funcţie de necesităţile fiecărei unităţi patrimoniale.

În funcţie de modul de ordonare a conţinutului reflectat distingem:

- registre cronologice;
- registre sistematice;
- registre combinate.

În *registrele cronologice* operaţiunile se înscriu – de regulă sub formă de articole contabile – în ordinea în care au avut ele loc sau în ordinea intrării actelor justificative. În general aceste registre se numesc "jurnale": Înregistrările dintr-un registru jurnal pot urmări organizarea cronologică a întregii materii contabilizate în conturile sintetice chemate în funcţiune în perioada respectivă sau poate cuprinde materia contabilă care se referă la conturile analitice. În prima variantă avem a face cu un "registru-jurnal general", în cea de a doua cu "registre-jurnal analitice".

În *registrele sistematice* materia contabilizată în registrele cronologice se clasează pe conturi sintetice şi conturi analitice. Ele alcătuiesc registrul numit "Cartea mare" sau "Maestru principal".

Registrul combinat este acela care conţine atât ordonarea specifică registrului cronologic cât şi aceea din registrul sistematic. Asemenea registre sunt "Registrul Jurnal-Cartea mare" sau "registrele-jurnal auxiliare".

După structura conţinutului registrele de contabilitate pot fi împărţite în:

- registre de evidenţă sintetică;
- registre de evidenţă analitică.

După forma exterioară mijloacele de evidenţă contabilă se împart în:

- registre fixe,
- cartoteci;
- bibliorafte.

Registrele fixe sunt compuse din foi legate în scoarţe. Asemenea registru este la noi "Registrul-jurnal": Atunci când în realizarea cunoaşterii contabile se folosesc foi volante acestea se păstrează în cutii speciale numite cartoteci sau în clasoare speciale dotate cu un dispozitiv de prindere a foilor volante numite bibliorafte.

7.2. METODE DE TEHNICĂ CONTABILĂ

Realizarea în practică a demersului cognitiv, fixat în contabilitate prin metoda de nivel teoretic, implică parcurgerea unui ciclu de prelucrare complex. El începe odată cu:

(a) punerea în funcţiune a conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic care reflectă situaţia iniţială a perimetrului contabil. Când asemenea ciclu contabil a existat şi în trecut mărimea de început a fiecărui element patrimonial se preia din balanţa de verificare întocmită la finele acelui

ciclu. Dacă un asemenea ciclu lipseşte, se poate ajunge la o sinteză asupra situaţiei perimetrului contabil prin prelucrarea contabilă a datelor unui inventar general întocmit la începutul ciclului calculatoriu (sinteza poate îmbrăca forma unui bilanţ iniţial).

Ciclul contabil se continuă cu reflectarea faptelor contabilizate din cursul perioadei ceea ce presupune:

(b) evaluarea operaţiunilor contabilizate înscrise în documentele justificative şi analiza contabilă a acestora în vederea elaborării articolelor contabile şi înregistrarea lor cronologică;

(c) sistematizarea mişcărilor în sistemul de conturi sintetice şi analitice

(d) prelucrarea datelor înscrise în sistemul de conturi, verificarea exactităţii prelucrărilor şi calculelor, rectificarea erorilor de prelucrare şi elaborarea balanţelor de verificare primare;

(e) întocmirea tablourilor de raportare a principalilor indicatori economico-financiari în cursul anului precum şi a deconturilor cu bugetul statului, asigurările sociale şi protecţia socială;

(f) inventarierea patrimoniului în vederea completării cunoaşterii, a verificării realităţii datelor din contabilitate şi aducerea situaţiei din sistemul de conturi la nivelul celei din realitate;

(g) contabilizarea operaţiilor de regularizare privind: diferenţele de inventar, amortizările, provizioanele pentru deprecieri, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor, variaţia stocurilor;

(h) determinarea rezultatului contabil, a profitului impozabil, impozitului pe profit, repartizarea profitului şi contabilizarea acestora;

(i) întocmirea balanţei de verificare finale;

(j) închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv;

(k) redactarea situaţiilor financiare anuale (Bilanţ, Cont de profit şi pierdere, Politici contabile şi note explicative);

(l) valorificarea datelor obţinute, prin analize comparative şi calcule previzionale.

Firesc, în cadrul ciclului se introduc şi se realizează o mare diversitate de documente de evidenţă a căror asamblare în demersul prezentat mai sus-poate fi făcută în diferite moduri. Pentru a desemna modalităţile de organizare a ciclului de prelucrare a datelor în contabilitate întâlnim în literatura de specialitate o terminologie variată. În ultimul timp, o mai mare răspândire o cunosc termenii:"formă de înregistrare contabilă", "metodă de tehnică contabilă" şi "formă de tehnică contabilă". Termenul "metodă" întâlnit în expresiile "metodă de contabilitate" şi "metodă de tehnică contabilă" introduce ideea de cale de urmat, de program după care se reglează acţiunile practice de înregistrare şi prelucrare în documentele de evidenţă contabilă în vederea realizării ciclului contabil de reflectare. Termenul "formă" formează un cuplu categorial cu noţiunea "conţinut" şi indică modul de organizare a elementelor care constituie un obiect. Acest raport şi sens se atribuie categoriei de formă şi în expresiile "formă de contabilitate", "formă de evidenţă contabilă", "formă de tehnică contabilă", formă de înregistrare contabilă", accentul fiind pus pe organizarea structurală a conţinutului, pe sistemul de documente de evidenţă contabilă în care se regăseşte înregistrată şi prelucrată materia contabilizată dintr-o unitate patrimonială într-o anumită perioadă. În concluzie, expresiile folosite pentru a desemna modalităţile de organizare a ciclului de prelucrare contabilă a datelor care au în cuprinsul lor cuvântul "metodă" sunt mai în măsura să accentueze ideea de ordine şi raţionalizate după care să se facă îmbinarea elementelor de tehnică contabilă şi prin care se realizează în practică funcţiunile contabilităţii în partidă dublă. Ceea ce urmăreşte orice metodă de tehnică contabilă este proiectarea unui cadru în care operaţiile de înregistrare şi calcul să poată fi elaborate clar, exact şi rapid.

De-a lungul timpului s-au cristalizat mai multe metode de tehnică contabile. Unele dintre ele nu mai au astăzi decât o valoare istorică. După modul cum se fac preluările dintr-un registru în altul metodele de tehnică contabilă pot fi împărţite în:

1) metode transcriptive;

2) metode transcopiative.

Nota comună tuturor *metodelor transcriptive* o constituie faptul că înregistrările se fac în mod succesiv dintr-un registru în alt registru sau în mai multe registre. În cadrul metodelor transcopiative se fac înregistrări simultane în două sau mai multe evidenţe pe cale copiativă directă,

prin folosirea hârtiei carbon sau prin executarea de către calculator a unei secţiuni de program adecvat.

Dacă avem în vedere modul cum se face legătura în procesul prelucrării între registrul cronologic şi registrul sistematic, în mod nemijlocit sau mijlocit de un jurnal colector, distingem:

- metode transcriptive directe;
- metode transcriptive indirecte.

În rândul *metodelor de tehnică contabilă transcriptive directe* pot fi cuprinse:

- metoda italiană clasică;
- metoda italiană dezvoltată;
- metoda Jurnal-Carte mare sau metoda americană;
- metoda logismografică;
- metoda maestru-şah sau metoda cu conturi corespondente;
- metoda cu jurnale multiple.

Sunt *metode de tehnici contabilă transcriptive indirecte*:

- metoda germană;
- metoda franceză.

Metoda de tehnică contabilă "maestru – şah". Specificul acestei metode constă în faptul că pentru evidenţa sistematică, sintetică se folosesc fise de cont distincte, pentru debitul şi pentru creditul contului, cu desfăşurarea mişcărilor înregistrate cu conturi corespondente. De aici şi o altă denumire sub care este cunoscută această metodă, aceea de "metodă de tehnică contabilă pe conturi corespondente". Mijloacele scriptice folosite în cadrul metodei sunt:

(a) documentele justificative şi documentele centralizatoare;

(b) note de contabilitate;

(c) Registrul-jurnal;

(d) fişe sintetice şah (Cartea mare-şah). Se întocmesc fişe separat pentru debit cu desfăşurarea pe conturi corespondente creditoare şi separat pentru credit cu desfăşurarea pe conturi corespondente debitoare;

(e) fişe de cont analitice;

(f) balanţe de verificare analitice;

(g) balanţa de verificare sintetică;

(h) Registrul-inventar;

(i) situaţiile financiare anuale.

Registrul-jurnal şi variantele acestora se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operaţiilor economice şi financiare consemnate în documentele justificative. În vederea înregistrării în Registrul-junal, documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operaţii, verificare, evaluare, contare). Dacă pentru aceleaşi fel de operaţii există mai multe documente justificative, acestea se totalizează zilnic sau lunar cu ajutorul documentelor cumulative întocmite, fie pentru debitul, fie pentru creditul contului care reflectă asemenea operaţii. Pentru înregistrările care nu au la bază documente justificative se întocmesc note de contabilitate. Pe măsura înregistrării în Registrul-jurnal a documentelor justificative, documentelor cumulative şi notelor de contabilitate li se atribuie un număr de ordine, corespunzător datei la care au fost înregistrate. Rulajul debitor şi creditor lunar stabilit pe baza Registrului-jurnal trebuie să coincidă cu rulajele debitoare şi creditoare ale acelei luni stabilite în balanţa de verificare întocmită pentru luna respectivă. Cartea mare şah este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice făcute pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative şi a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic sau ori de câte ori este nevoie. Înregistrarea în acest document este precedată de înregistrarea în Registrul-jurnal.

La instituţiile publice şi organizaţiile obşteşti se poate folosi metoda de tehnică-contabilă maestru-şah simplificat. În acest caz, contabilitatea sintetică se ţine pe fişe de cont pentru operaţii diverse, deschise pentru fiecare cont sintetic. Contabilitatea analitică se ţine cu ajutorul formularelor tipizate comune: fişa de cont pentru operaţii diverse, fişa de cont analitic pentru valori materiale sau cu ajutorul formularelor tipizate specifice folosite în acest scop. Balanţa de verificare se întocmeşte

lunar pe baza totalurilor preluate din Cartea mare şah, respectiv din fişele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. De asemenea, se întocmesc balanţe de verificare lunare pentru conturile analitice utilizate.

În cadrul *metodei de tehnică contabilă cu jurnalele multiple* (formei de înregistrare în contabilitate pe jurnale), principalele mijloace scriptice sunt:

(a) documente justificative, documente centralizatoare şi nota de contabilitate;

(b) Registrul–jurnal;

(c) situaţii specifice privind debitul unor conturi, evidenţa analitică completă a altora ori colectarea şi calculul unor mărimi;

(d) fişe de cont analitice,

(e) jurnale cu formă şi structuri adecvate înregistrărilor pe conturi sintetice ori conturi sintetice şi analitice privind mişcările lunare creditoare, cu desfăşurarea acestora pe conturi corespondente;

(f) Cartea mare cu o structură potrivită pentru a facilita colectarea pe conturi corespondente a mişcărilor debitoare şi determinarea rulajului debitor al fiecărui cont, înscrierea rulajului creditor, calcularea soldurilor;

(g) balanţe de verificare analitice;

(h) balanţa de verificare sintetică;

(i) Registrul-inventar;

(j) Situaţiile financiare anuale.

Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple este concepută în ideea folosirii mai multor tipuri de "jurnale" în care se sistematizează şi se cumulează toate mişcările lunare din creditul tuturor conturilor puse în funcţiune. Mişcările creditoare sunt desfăşurate pe conturi corespondente debitoare. Agenţii economici care întocmesc un număr mare de documente justificative vor conduce, pe lângă Registrul-jurnal, Jurnale auxiliare, pe feluri de operaţii, după cum urmează: Jurnal-situaţia privind operaţiile contabile; Jurnal-situaţia privind operaţiile de casă şi bancă; Jurnal privind decontările cu furnizorii; Situaţia încasării – achitării facturilor; Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri; Situaţie privind mişcarea stocurilor; Jurnal privind salariile şi contribuţia la asigurările sociale; Jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri; Jurnal privind vânzarea mărfurilor şi alte ieşiri; Jurnal privind operaţiile diverse; Situaţia privind avansurile de trezorerie. Pentru unele conturi, pe lângă Jurnalul privind operaţiile pe credit se întocmeşte şi un document contabil denumit "Situaţie" pentru operaţiile pe debit. Înregistrările în "jurnal" şi în "situaţie" se fac în mod cronologic în tot cursul lunii sau numai la sfârşitul lunii, fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operaţiile aferente lunii respective. "Cartea mare" serveşte pentru stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor conturilor sintetice şi stă la baza întocmirii balanţei de verificare a conturilor sintetice. Pentru aceasta se preia în Cartea mare, din Jurnal, rulajul creditor iar rulajul debitor se stabileşte prin colectarea mişcărilor debitoare din jurnale, acolo unde contul de referinţă apare ca şi cont corespondent debitor, şi totalizarea acestora. Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont la finele lunii se stabileşte tot în Cartea mare în funcţie de soldul de la începutul anului şi mărimea rulajelor debitoare şi creditoare.

În cazul utilizării metodei de tehnică contabilă "maestru şah cu jurnale" se utilizează pe lângă mijloacele specifice metodei "maestru-şah" şi unele jurnale auxiliare specifice metodei de tehnică contabilă cu jurnale multiple.

Indiferent de metoda de tehnică contabilă aplicată, unitatea patrimonială va înregistra în Registrul-inventar toate elementele patrimoniale inventariate. El serveşte ca document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii.

Metode informatice de tehnică contabilă. În condiţiile utilizării calculatorului electronic întregul proces de prelucrare se realizează în mod automat. Calculatorului electronic îi pot fi rezervate fie numai prelucrările ce urmează analizei contabile de stabilire a corespondenţei conturilor şi elaborării articolului contabil, fie preluarea în sarcina sa şi a operaţiunilor logice de stabilire a contului corespondent debitor şi creditor. În prima variantă specialistul în domeniul

contabilității analizează fiecare document justificativ, elaborează articolul contabil şi îl înscrie în nota de contabilitate. La rândul lui acesta este introdus în calculator.

În cea de a doua variantă computerul este programat ca în funcție de felul documentului justificativ să recunoască contul debitor şi contul creditor şi să elaboreze articolul contabil fără intervenția omului.

Întregul sistem de prelucrare a datelor se edifică pe articolul contabil ale cărui elemente sunt prelucrate în calculator în vederea obținerii sistemului de registre specific acestei metode de tehnică contabilă si anume: Jurnal de înregistrare; Fişe pentru contul sintetic; Situații pentru evidența analitică; Balanța de verificare sintetică şi analitică; Situații financiare anuale.

TABLOUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ANALITICE A CONTURILOR

Bilanț de deschidere

Mulțimea conturilor de bilanț și de rezultat (conturi patrimoniale)									
Seria conturilor de Activ					Seria conturilor de Pasiv				
Conturile mijloacelor economice	Conturile mijloacelor de inventar	Conturi de gestionare a mijloacelor	Conturi de gestionare a imobilizărilor	Conturi de gestionare a imobilizărilor necorporale	Conturile resurselor mijloacelor economice	Conturile resurselor (fondurilor)	Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor)	Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii	Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii ale activității
				Conturi de gestionare a imobilizărilor corporale					Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii cu destinație specială
				Conturi de gestionare a imobilizărilor financiare					
			Conturi de gestionare a mijloacelor circulante	Conturi de gestiune a mijloacelor circulante materiale				Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine	Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente
				Conturi de gestiune a mijloacelor circulante în decontare					Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite
				Conturi de gestiune a mijloacelor circulante de trezorerie					
		Conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor	x	x			Conturi de regularizare asupra evaluării resurselor	x	x
	Conturi de consumațiuni de valori	Conturi de consumațiuni ale perioadei viitoare	x	x		Conturi de venituri	Conturi de venituri ale perioadelor viitoare	x	x
		Conturi de consumațiuni ale perioadei curente	Ct. colectoare și de repartizare	x			Conturi de venituri ale perioadei curente	Conturi de venituri intermediare	x
			Conturi de calculație	x				Conturi de venituri finale	x
		Conturi de rezultate finale nefavorabile	x	x			Conturi de rezultate finale favorabile	x	x
Conturi rectificative de Activ contra Pasiv	x	x	x	x	Conturi rectificative de Pasiv contra Activ	x	x	x	x

Bilanț de închidere

Bilanț de deschidere

Mulțimea conturilor în afara bilanțului	
Seria conturilor de Activ extrapatrimonial	Seria conturilor de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de ordine de Activ extrapatrimonial	Clasa conturilor de ordine de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de evidență de Activ extrapatrimonial	Clasa conturilor de evidență de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de drepturi eventuale	Clasa conturilor de angajamente eventuale

Bilanț de închidere

Figura nr. 4 Tabloul general al clasificării analitice a conturilor

STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

SECȚIUNEA 1. BILANȚUL

1.1. BILANȚUL

275. - Structura bilanțului, care se întocmește de entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (1), este următoarea:

Județul ....|_|_| Entitate.............................. Adresa: localitatea ...., sectorul ...., str. ...., nr. ...., bl. ...., sc. ...., ap ...., Telefon ...., fax ...., Număr din registrul comerțului	Forma de proprietate..............................|_|_| Activitatea preponderentă (denumire clasă CAEN) .... Cod clasă CAEN ....|_|_|_|_| Cod unic de înregistrare ....|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

BILANȚ la data de ....

- lei -

Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A		B	1	2
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
	1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 - 2801)	01		
	2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 - 2803 - 2903)	02		
	3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct. 205 + 208 - 2805 - 2808 - 2905 - 2908)	03		
	4. Fond comercial (ct. 2071 - 2807 - 2907)	04		
	5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233 + 234 - 2933)	05		
	TOTAL (rd. 01 la 05)	06		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212-2811 - 2812 - 2911 - 2912)	07		
	2. Instalații tehnice și mașini	08		

	(ct. 213 - 2813 - 2913)			
	3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 - 2814 - 2914)	09		
	4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 + 232 - 2931)	10		
	TOTAL (rd. 07 la 10)	11		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
	1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 261 - 2961)	12		
	2. Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct. 2671 + 2672 - 2964)	13		
	3. Interese de participare (ct. 263 - 2962)	14		
	4. Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 2673 + 2674 - 2965)	15		
	5. Investiții deținute ca imobilizări (ct. 265 - 2963)	16		
	6. Alte împrumuturi (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968*)	17		
	TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
B.	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 06 + 11 + 18)	19		
	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. STOCURI			
	1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303 +/ - 308 + 351 + 358 + 381 +/ - 388 - 391 - 392 - 3951 - 3958 - 398)	20		
	2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 332 + 341 +/ - 348*- 393 - 3941 - 3952)	21		
	3. Produse finite și mărfuri (ct. 345 + 346 +/ - 348* + 354 + 356 + 357 + 361 +/ -368 + 371 +/ - 378 - 3945 - 3946 - 3953 - 3954 - 3956 - 3957 - 396 - 397 - 4428)	22		
	4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
	TOTAL (rd. 20 la 23)	24		
	II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)			
	1. Creanțe comerciale[26] (ct. 2675* + 2676*+2678*+2679* -2966* - 2968* + 4092 + 411 +413 + 418-491)	25		
	2. Sume de încasat de la entitățile afiliate (ct. 451** - 495*)	26		
	3. Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 453 - 495*)	27		
	4. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 4582 + 461 +473**- 496+ 5187)	28		
	5. Capital subscris și nevărsat	29		

	(ct. 456 - 495*)			
	TOTAL (rd. 25 la 29)	30		
	III. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT			
	1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 501 -591)	31		
	2. Alte investiţii pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 508 - 595 - 596 - 598 + 5113 + 5114)	32		
	TOTAL (rd. 31 + 32)	33		
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	34		
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 24 + 30 + 33 + 34)	35		
C.	CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	36		
D.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 + 1681 -169)	37		
	2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	38		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
	4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	40		
	5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403 + 405)	41		
	6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	42		
	7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	43		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	44		
	TOTAL (rd. 37 la 44)	45		
E.	ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 35 + 36 - 45 - 62)	46		
F.	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 19 + 46-61)	47		
G.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 +1681 -169)	48		
	2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624+ 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	49		

	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
	4. Datorii comerciale-furnizori (ct. 401 + 404 +408)	51		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	52		
	6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	53		
	7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	54		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	55		
	TOTAL (rd. 48 la 55)	56		
H.	PROVIZIOANE			
	1. Provizioane pentru pensii și obligații similare (ct. 1515)	57		
	2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
	3. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512+1513[27] +1514+ 1518)	59		
	TOTAL (rd. 57 la 59)	60		
I.	VENITURI ÎN AVANS			
	1. Subvenții pentru investiții (ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138)	61		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	62		
	TOTAL (rd. 61 + 62)	63		
J.	CAPITAL ȘI REZERVE			
	I. CAPITAL			
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	65		
	3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
	TOTAL (rd. 64 la 66)	67		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	69		
	IV. REZERVE			
	1. Rezerve legale (ct. 1061)	70		
	2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	71		

	3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)	72		
	4. Alte rezerve (ct. 1068)	73		
	Acțiuni proprii (ct. 109)	74		
	TOTAL (rd. 70 la 73 - 74)	75		

	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	76		
		SOLD D	77		
	VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	SOLD C	78		
		SOLD D	79		

	Repartizarea profitului (ct. 129)	80		
	CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 67 + 68 +69 + 75 + 76 - 77 + 78 - 79 - 80)	81		
	Patrimoniul public (ct. 1016)	82		
	CAPITALURI - TOTAL (rd. 81 + 82)	83		

ADMINISTRATOR,
Numele şi prenumele

Semnătura
Ştampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele şi prenumele
Calitatea
Semnătura
Nr. de înregistrare în organismul profesional

[26]) Sumele înscrise la acest rând şi preluate din conturile 2675 la 2679 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar şi altor contracte asimilate, precum şi alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.
[27]) Acest cont apare doar la agenții economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 şi până la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale în valoarea cărora au fost incluse aceste provizioane. Ca urmare, aceste provizioane nu se mai pot constitui în baza prezentelor reglementări.
*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.
**) Solduri debitoare ale conturilor respective.
***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

1.2. BILANȚUL PRESCURTAT

276. - Structura bilanțului prescurtat, care se întocmeşte de entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (2), este următoarea:

Județul ....|_|_|	Forma de proprietate...............................|_|_|
Entitate...............................	Activitatea preponderentă
Adresa: localitatea ....,	(denumire clasă CAEN) ....
sectorul ...., str. ...., nr. ....,	Cod clasă CAEN ....|_|_|_|_|
bl. ...., sc. ...., ap ....,	Cod unic de înregistrare
Telefon ...., fax ....,	...............................|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
Număr din registrul comerțului	

BILANŢ PRESCURTAT la data de ....
- lei -

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la: Începutul exercițiului financiar	Sold la: Sfârșitul exercițiului financiar
A		B	1	2
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 201 + 203 + 205 + 2071 + 208 + 233 + 234 - 280 -290 - 2933)	01		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 214 + 231 + 232 - 281 - 291 - 2931)	02		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261 + 263 + 265 + 267* - 296*)	03		
	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
B.	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. STOCURI (ct. 301 + 302 + 303 +/ - 308 + 331 + 332 + 341 + 345 + 346 +/ - 348 + 351 + 354 + 356 + 357 + 358 + 361 +/-368 + 371 +/ - 378 + 381 +/- 388 - 391 - 392 - 393 -394 - 395 - 396 - 397 - 398 + 4091 - 4428)	05		
	II. CREANȚE [28] (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 267*- 296* + 4092 + 411 + 413 + 418 + 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 451** + 453** + 456** + 4582 + 461 +473**-491 -495-496 + 5187)	06		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501 + 505 + 506 + 508 + 5113 + 5114 - 591- 595 -596 - 598)	07		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	08		
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09		
C.	CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10		
D.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	11		
E.	ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 18)	12		
F.	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12 - 17)	13		
G.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168-169 + 269 + 401 +403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451 *** + 453*** + 455 + 456*** + 457 +	14		

	4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 519)			
H.	PROVIZIOANE (ct. 151)	15		
I.	VENITURI ÎN AVANS (rd. 17 şi 18), din care:	16		
	ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138	17		
	ct. 472	18		
J.	CAPITAL ŞI REZERVE			
	I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:	19		
	- capital subscris vărsat (ct. 1012):	20		
	- capital subscris nevărsat (ct. 1011)	21		
	- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24		
	IV. REZERVE (ct. 106)	25		
	Acţiuni proprii (ct 109)	26		

	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	27		
		SOLD D	28		
	VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct. 121)	SOLD C	29		
		SOLD D	30		

	Repartizarea profitului (ct. 129)	31		
	CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 19 + 23 + 24 + 25 - 26 + 27 - 28 +29-30-31)	32		
	Patrimoniul public (ct. 1016)	33		
	CAPITALURI - TOTAL (rd. 32 + 33)	34		

ADMINISTRATOR,
Numele şi prenumele

Semnătura
Ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele şi prenumele
Calitatea
Semnătura
Nr. de înregistrare în organismul profesional

[28]) Sumele înscrise la acest rând şi preluate din contul 267 reprezintă creanţele aferente contractelor de leasing financiar şi altor contracte asimilate, precum şi alte creanţe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.
*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.
**) Solduri debitoare ale conturilor respective.
***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

SECȚIUNEA 2. CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

277. - Structura contului de profit şi pierdere este următoarea:

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE la data de ....

- lei -

	Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
				Precedent	Curent
	A		B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 05)		01		
	Producția vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)		02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		03		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 766*)		04		
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		05		
2.	Variația stocurilor de produse finite şi a producției în curs de execuție (ct. 711)	Sold C	06		
		Sold D	07		
3.	Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată (ct. 721 + 722)		08		
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 758 + 7417)		09		
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01 + 06 - 07 + 08 + 09)			10		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601 +602-7412)		11		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)		12		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie şi apă) (ct. 605-7413)		13		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		14		
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16), din care:		15		
	a) Salarii şi indemnizații[29] (ct. 641+642-7414)		16		
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială (ct. 645-7415)		17		

[29]) La acest rând se cuprind şi drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislației muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", analitic "Colaboratori persoane fizice".

7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi necorporale (rd. 19 - 20)	18		
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811 +6813)	19		
	a.2) Venituri[30] (ct. 7813)	20		
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 22 - 23)	21		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	22		
	b.2) Venituri (ct. 754 + 7814)	23		
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 25 la 28)	24		
	8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611 +612 + 613 + 614 + 621 +622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 - 7416)	25		
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	26		
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658)	27		
	Cheltuieli privind dobânzile de refinanţare înregistrate de entităţile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 666*)	28		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 30-31)	29		
	- Cheltuieli (ct. 6812)	30		
	- Venituri (ct. 7812)	31		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 11 la 15 + 18 + 21 +24 + 29)		32		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE				
	- Profit (rd. 10-32)	33		
	- Pierdere (rd. 32-10)	34		
9.	Venituri din interese de participare (ct. 7611 +7613)	35		
	- din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate	36		
10.	Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	37		
	- din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate	38		
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766*)	39		
	- din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate	40		
	Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	41		
VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 35 + 37 + 39 + 41)		42		
12.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile deţinute ca active circulante (rd.44-41)	43		

30) Pentru Contul de profit şi pierdere la data de 31.12.2006, pe coloana aferentă exerciţiului financiar precedent (2005), entităţile care au aplicat OMFP nr. 94/2001 vor]nscrie la acest rând şi rulajul contului 7815 "Venituri din fondul comercial negativ".

	- Cheltuieli (ct. 686)	44		
	- Venituri (ct. 786)	45		
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*-7418)	46		
	- din care, cheltuielile în relația cu entitățile afiliate	47		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	48		
CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 43+ 46+ 48)		49		
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă):				
	- Profit (rd. 42- 49)	50		
	- Pierdere (rd. 49 - 42)	51		
14.	PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă):			
	- Profit (rd. 10 + 42-32-49)	52		
	- Pierdere (rd. 32 + 49 - 10 - 42)	53		
15.	Venituri extraordinare (ct. 771)	54		
16.	Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	55		
17.	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ:			
	- Profit (rd. 54 - 55)	56		
	- Pierdere (rd. 55 - 54)	57		
VENITURI TOTALE (rd. 10 + 42 + 54)		58		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 32 + 49 + 55)		59		
	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă):			
	- Profit (rd. 58-59)	60		
	- Pierdere (rd. 59-58)	61		
18.	Impozitul pe profit[31] (ct. 691)	62		
19.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	63		
20.	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCIȚIULUI FINANCIAR:			
	- Profit (rd. 60-62-63)	64		
	- Pierdere (rd. 61 + 62 + 63); (rd. 62 + 63 - 60)	65		

ADMINISTRATOR,
Numele și prenumele

Semnătura
Ștampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele și prenumele
Calitatea
Semnătura
Nr. de înregistrare în organismul profesional

[31]) Pentru Contul de profit și pierdere la data de 31.12.2006, pe coloana aferentă exercițiului financiar precedent (2005), entitățile care au aplicat OMFP nr. 94/2001 vor înscrie la acest rând și cheltuiala netă cu impozitul pe profit amânat (ct. 6912 - 791).
*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

SECȚIUNEA 3. SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

278. - Structura exemplificativă a situației modificărilor capitalului propriu este următoarea:

[32]) Acest cont apare doar la agenții economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 şi până la închiderea soldului acestui cont.

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU la data de ....

- lei -

Denumirea elementului		Sold la începutul exercițiului financiar	Creşteri		Reduceri		Sold la sfârşitul exercițiului financiar
			Total, din care:	Prin transfer	Total, din care:	Prin transfer	
A		1	2	3	4	5	6
Capital subscris							
Patrimoniul regiei							
Prime de capital							
Rezerve din reevaluare							
Rezerve legale							
Rezerve statutare sau contractuale							
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare							
Alte rezerve							
Acțiuni proprii							
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29[32]	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a	Sold C						
	Sold D						

Nota 1:
Prezentările cifrice, potrivit exemplului de mai sus, trebuie să fie însoțite de informații referitoare la:
- natura modificărilor;
- tratamentul fiscal aplicat, acolo unde este cazul;
- natura şi scopul pentru care au fost constituite rezervele;
- orice alte informații semnificative.

Nota 2:
Modificările capitalului propriu se prezintă pentru cele două exerciții financiare, precedent şi curent.

SECȚIUNEA 4. SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

279. - Structura exemplificativă a situației fluxurilor de trezorerie este următoarea:

SITUAŢIA FLUXURILOR DE TREZORERIE[33] la data de ....

- lei -

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
A	1	2
Fluxuri de trezorerie din activități de exploatare:		
Încasări de la clienți		
Plăți către furnizori și angajați		
Dobânzi plătite		
Impozit pe profit plătit		
Încasări din asigurarea împotriva cutremurelor		
Trezorerie netă din activități de exploatare		
Fluxuri de trezorerie din activități de investiție:		
Plăți pentru achiziționarea de acțiuni		
Plăți pentru achiziționarea de imobilizări corporale		
Încasări din vânzarea de imobilizări corporale		
Dobânzi încasate		
Dividende încasate		
Trezorerie netă din activități de investiție		
Fluxuri de trezorerie din activități de finanțare:		
Încasări din emisiunea de acțiuni		
Încasări din împrumuturi pe termen lung		
Plata datoriilor aferente leasing-ului financiar		
Dividende plătite		
Trezorerie netă din activități de finanțare		
Creșterea netă a trezoreriei și echivalentelor de trezorerie		
Trezorerie și echivalente de trezorerie la începutul exercițiului financiar		
Trezorerie și echivalente de trezorerie la sfârșitul exercițiului financiar		

ADMINISTRATOR,	ÎNTOCMIT,
Numele și prenumele	Numele și prenumele Calitatea
Semnătura	Semnătura
Ștampila unității	Nr. de înregistrare în organismul profesional

[33]) Entitățile pot folosi și metoda indirectă de prezentare a Situației Fluxurilor de Trezorerie

SECȚIUNEA 5. EXEMPLE DE PREZENTARE A NOTELOR EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

280. - Această secțiune exemplifică modul de prezentare în notele explicative a informațiilor cerute de prezentele reglementări. Ca urmare, entitățile stabilesc formatul notelor explicative, cu condiția prezentării cel puțin a informațiilor solicitate.

Exemple de note explicative:

1. Active imobilizate
2. Provizioane
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Participații și surse de finanțare

8. Informații privind salariații și membrii organelor de administrație, conducere și de supraveghere

9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari

10. Alte informații

Nota 1. Active imobilizate

- lei -

Denumirea elementului de imobilizare*)	Valoarea brută**)				Ajustări de valoare***) (amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare)			
	Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri ****)	Cedări, transferuri și alte reduceri	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Sold la începutul exercițiului financiar	Ajustări înregistrate în cursul exercițiului financiar	Reduceri sau reluări	Sold la sfârșitul exercițiului financiar
0	1	2	3	4 = 1+2-3	5	6	7	8 = 5+6-7

*) Cheltuielile de constituire și cheltuielile de dezvoltare vor fi detaliate, prezentându-se motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.

**) Modificările valorii brute se vor prezenta plecând de la costul de achiziție sau costul de producție pentru fiecare element de imobilizare, în funcție de tratamentele contabile aplicate.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare a elementelor de natura cheltuielilor de dezvoltare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

În cazul fondului comercial amortizat într-o perioadă de peste cinci ani, această perioadă nu trebuie să depășească durata de utilizare economică a activului și trebuie să fie prezentată și justificată în notele explicative.

***) Se vor prezenta duratele de viață sau ratele de amortizare utilizate, metodele de amortizare și ajustările care privesc exercițiile anterioare.

****) Se vor prezenta separat creșterile de valoare apărute din procesul de dezvoltare internă.

Nota 2. Provizioane

- lei -

Denumirea provizionului*)	Sold la începutul exercițiului financiar	Transferuri**)		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4 = 1+2-3

*) Provizioanele prezentate în bilanț la "Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

**) Cu explicarea naturii, sursei sau destinației acestora.

Nota 3. Repartizarea profitului)*

- lei -

Destinația profitului	Suma
Profit net de repartizat:	
- rezerva legală	
- acoperirea pierderii contabile	
- dividende etc.	
Profit nerepartizat	

*) În cazul acoperirii pierderii contabile reportate, se vor prezenta sursele de acoperire a acesteia.

Nota 4. Analiza rezultatului din exploatare

- lei -

Denumirea indicatorului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		
2. Costul bunurilor vândute şi al serviciilor prestate (3 + 4 + 5)		
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activităților auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1 - 2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8. Cheltuieli generale de administrație		
9. Alte venituri din exploatare		
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8 + 9)		

Nota 5. Situația creanțelor şi datoriilor

- lei -

Creanțe	Sold la sfârşitul exercițiului financiar	Termen de lichiditate	
		Sub 1 an	Peste 1 an
0	1=2 + 3	2	3
Total, din care:			

*) Se vor menționa următoarele informații:
a) clauzele legate de achitarea datoriilor şi rata dobânzii aferente împrumuturilor;
b) datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări:
- valoarea datoriei;
- valoarea şi natura garanțiilor;

c) valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;
d) valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

Nota 6. Principii, politici şi metode contabile

Se vor prezenta:
a) Reglementările contabile aplicate la întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare anuale.
b) Abaterile de la principiile şi politicile contabile, metodele de evaluare şi de la alte prevederi din reglementările contabile, menționându-se:
- natura;
- motivele;

- evaluarea efectului asupra activelor şi datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii.

c) Dacă valorile prezentate în situaţiile financiare nu sunt comparabile, absenţa comparabilităţii trebuie prezentată în notele explicative, însoţită de comentarii relevante.

d) Valoarea reziduală pentru imobilizări stabilită în situaţia în care nu se cunoaşte preţul de achiziţie sau costul de producţie al acesteia.

e) Suma dobânzilor incluse în costul activelor imobilizate şi circulante cu ciclu lung de fabricaţie.

f) În cazul reevaluării imobilizărilor corporale:

- elementele supuse reevaluării, precum şi metodele prin care sunt determinate valorile rezultate în urma reevaluării;
- valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate;
- tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;
- modificările rezervei din reevaluare:
- valoarea rezervei din reevaluare la începutul exerciţiului financiar;
- diferenţele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar;
- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislaţiei în vigoare;
- valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exerciţiului financiar.

g) Dacă activele fac obiectul ajustărilor excepţionale de valoare exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.

h) Dacă valoarea prezentată în bilanţ, rezultată după aplicarea metodelor FIFO, CMP sau LIFO, diferă în mod semnificativ, la data bilanţului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piaţă cunoscute înainte de data bilanţului, valoarea acestei diferenţe trebuie prezentată în notele explicative ca total, pe categorii de active fungibile.

Nota 7. Participaţii şi surse de finanţare

Se vor prezenta următoarele informaţii:

a) se menţionează existenţa oricăror certificate de participare, valori mobiliare, obligaţiuni convertibile, cu prezentarea informaţiilor cerute în Subsecţiunea 8.2;

b) capital social subscris/patrimoniul entităţii;

c) numărul şi valoarea totală a fiecărui tip de acţiuni emise, menţionându-se dacă au fost integral vărsate şi, după caz, numărul acţiunilor pentru care s-a cerut, fără rezultat, efectuarea vărsămintelor;

d) acţiuni răscumpărabile:

- data cea mai apropiată şi data limită de răscumpărare;
- caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
- valoarea eventualei prime de răscumpărare;

e) acţiuni emise în timpul exerciţiului financiar:

- tipul de acţiuni;
- număr de acţiuni emise;
- valoarea nominală totală şi valoarea încasată la distribuire;
- drepturi legate de distribuţie:
- numărul, descrierea şi valoarea acţiunilor corespunzătoare;
- perioada de exercitare a drepturilor;
- preţul plătit pentru acţiunile distribuite;

f) obligaţiuni emise:

- tipul obligaţiunilor emise;
- valoarea emisă şi suma primită pentru fiecare tip de obligaţiuni;
- obligaţiuni emise de entitate, deţinute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta:

- valoarea nominală;
- valoarea înregistrată în momentul plății.

Nota 8. Informații privind salariații şi membrii organelor de administrație, conducere şi de supraveghere

Se vor face mențiuni cu privire la:
a) indemnizațiile acordate membrilor organelor de administrație, conducere şi de supraveghere;
b) obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foştii membri ai organelor de administrație, conducere şi supraveghere, indicându-se valoarea totală a angajamentelor pentru fiecare categorie.
c) valoarea avansurilor şi a creditelor acordate membrilor organelor de administrație, conducere şi de supraveghere în timpul exercițiului:
- rata dobânzii;
- principalele clauze ale creditului;
- suma rambursată până la acea dată;
- obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de entitate în numele acestora;

d) salariați:
- număr mediu, cu defalcarea pe fiecare categorie;
- salarii plătite sau de plătit, aferente exercițiului;
- cheltuieli cu asigurările sociale;
- alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

Nota 9. Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari

1. Indicatori de lichiditate:

a) Indicatorul lichidității curente (Indicatorul capitalului circulant)	=	Active curente / Datorii curente

- valoarea recomandată acceptabilă - în jurul valorii de 2;
- oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente.

b) Indicatorul lichidității imediate (Indicatorul test acid)	=	Active curente – Stocuri / Datorii curente

2. Indicatori de risc:
a) Indicatorul gradului de îndatorare

$$\frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}}\times 100 \text{ sau } \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}}\times 100$$

unde:
- capital împrumutat = credite peste un an;
- capital angajat = capital împrumutat + capital propriu.

b) Indicatorul privind acoperirea dobânzilor - determină de câte ori entitatea poate achita cheltuielile cu dobânda. Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziția entității este considerată mai riscantă.

Profit înaintea plății dobânzii şi impozitului pe profit / Cheltuieli cu dobândă	=	Număr de ori

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune) - furnizează informații cu privire la:
- Viteza de intrare sau de ieşire a fluxurilor de trezorerie ale entității;
- Capacitatea entității de a controla capitalul circulant şi activitățile comerciale de bază ale entității;
- Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor) - aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar

Costul vânzărilor / Stoc mediu	=	Număr de ori

sau

Număr de zile de stocare – indică numărul de zile în care bunurile sunt stocate în unitate

Stoc mediu / Costul vânzărilor	×	365

- Viteza de rotaţie a debitelor-clienţi
- calculează eficacitatea entităţii în colectarea creanţelor sale;
- exprimă numărul de zile până la data la care debitorii îşi achită datoriile către entitate.

Stoc mediu clienţi / Cifra de afaceri	×	365

O valoare în creştere a indicatorului poate indica probleme legate de controlul creditului acordat clienţilor şi, în consecinţă, creanţe mai greu de încasat (clienţi rău platnici).

- Viteza de rotaţie a creditelor-furnizor - aproximează numărul de zile de creditare pe care entitatea îl obţine de la furnizorii săi. În mod ideal ar trebui să includă doar creditorii comerciali.

Sold mediu furnizori / Achiziţii de bunuri (fără servicii)	×	365

unde pentru aproximarea achiziţiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

- Viteza de rotaţie a activelor imobilizate - evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate

Cifra de afaceri
Active imobilizate

- Viteza de rotaţie a activelor totale

Cifra de afaceri
Total active

4. Indicatori de profitabilitate - exprimă eficienţa entităţii în realizarea de profit din resursele disponibile:

a) Rentabilitatea capitalului angajat - reprezintă profitul pe care îl obţine entitatea din banii investiţi în afacere:

Profit înaintea plăţii dobânzii şi impozitului pe profit
Capital angajat

unde capitalul angajat se referă la banii investiţi în entitate atât de către acţionari, cât şi de creditorii pe termen lung, şi include capitalul propriu şi datoriile pe termen lung sau active totale minus datorii curente.

b) Marja brută din vânzări

Profitul brut din vânzări / Cifra de afaceri	×	100

O scădere a procentului poate scoate în evidenţă faptul că entitatea nu este capabilă să îşi controleze costurile de producţie sau să obţină preţul de vânzare optim.

Nota 10. Alte informaţii

Se prezintă:

a) Informaţii cu privire la prezentarea entităţii raportoare, potrivit Subsecţiunii 8.2.

b) Informaţii privind relaţiile entităţii cu filiale, entităţile asociate sau cu alte entităţi în care se deţin participaţii, cerute potrivit Subsecţiunii 8.2.

c) Bazele de conversie utilizate pentru exprimarea în moneda naţională a elementelor de activ şi de pasiv, a veniturilor şi cheltuielilor evidenţiate iniţial într-o monedă străină.
d) Informaţii referitoare la impozitul pe profit:
- proporţia în care impozitul pe profit afectează rezultatul din activitatea curentă şi rezultatul din activitatea extraordinară;
- reconcilierea dintre rezultatul exerciţiului şi rezultatul fiscal, aşa cum este prezentat în declaraţia de impozit;
- măsura în care calcularea profitului sau pierderii exerciţiului financiar a fost afectată de o evaluare a elementelor care, prin derogare de la principiile contabile generale şi regulile contabile de evaluare, a fost efectuată în exerciţiul financiar curent sau într-un exerciţiu financiar precedent în vederea obţinerii de facilităţi fiscale;
- impozitul pe profit rămas de plată.
e) Cifra de afaceri:
- prezentarea acesteia pe segmente de activităţi şi pe pieţe geografice.
f) Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanţului au o asemenea importanţă încât neprezentarea lor ar putea afecta capacitatea utilizatorilor situaţiilor financiare de a face evaluări şi de a lua decizii corecte, o entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente:
- natura evenimentului; şi
- o estimare a efectului financiar sau o menţiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.
g) Explicaţii despre valoarea şi natura:
- veniturilor şi cheltuielilor extraordinare;
- veniturilor şi cheltuielilor înregistrate în avans,
în situaţia în care acestea sunt semnificative.
h) Ratele achitate în cadrul unui contract de leasing.
i) În cazul unui leasing financiar, locatorul va prezenta următoarele informaţii:
- o descriere generală a contractelor semnificative de leasing;
- dobânda de încasat aferentă perioadelor viitoare.
În cazul unui leasing financiar, locatarul va evidenţia următoarele:
- o descriere generală a contractelor importante de leasing, incluzând, dar fără a se limita la, următoarele:
- existenţa şi condiţiile opţiunilor de reînnoire sau cumpărare;
- restricţiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la datorii suplimentare şi alte operaţiuni de leasing.
- dobânda de plătit aferentă perioadelor viitoare
j) Onorariile plătite auditorilor/cenzorilor şi onorariile plătite pentru alte servicii de certificare, servicii de consultanţă fiscală şi alte servicii decât cele de audit.
k) Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă.
l) Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferenţa se prezintă în notele explicative.
m) Datoriile probabile şi angajamentele acordate.
n) Angajamentele sub forma garanţiilor de orice fel trebuie, în cazul în care nu există obligaţia de a le prezenta ca datorii, să fie în mod clar prezentate în notele explicative, şi trebuie făcută distincţie între diferitele tipuri de garanţii recunoscute de legislaţia naţională. De asemenea, trebuie făcută o prezentare separată a oricărei garanţii valorice care a fost prevăzută. Angajamentele de acest tip care există în relaţia cu entităţile afiliate trebuie prezentate distinct.
o) Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul de bilanţ, relaţia sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative, dacă o asemenea prezentare este esenţială pentru înţelegerea situaţiilor financiare anuale.
p) Orice detaliere a elementelor din situaţiile financiare anuale, atunci când aceste elemente sunt semnificative şi sunt relevante utilizatorii situaţiilor financiare.

ADMINISTRATOR,
Numele şi prenumele ___________________
Semnătura _____________________________

Ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele şi prenumele _____________________
Calitatea _________________________________
Semnătura ____________________________
Nr. de înregistrare în organismul profesional

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoştinţelor:

1. Cum sunt definite situaţiile financiare?
2. Care sunt obiectivele situaţiilor financiare?
3. Ce relaţie exprimă sintetic poziţia financiară, de cine depinde şi care componentă a situaţiilor financiare o exprimă?
4. Cum poate fi sintetizată performanţa întreprinderii şi care componentă a situaţiilor financiare o exprimă?
5. Care sunt caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare?
6. Care sunt utilizatorii situaţiilor financiare?
7. Ce decizii pot fi elaborate pe baza situaţiilor financiare de către fiecare utilizator în parte?
8. Care sunt componentele situaţiilor financiare în varianta completă şi ce act normativ o reglementează?
9. care sunt lucrările de închidere a exerciţiului financiar?
10. Cum se realizează sistematizarea şi agregarea datelor în situaţia financiară.....
11. Ce indicatori pot fi determinaţi prin analiza bilanţului?
12. Cum interpretaţi evoluţia indicatorului...

PLANUL DE CONTURI GENERAL

Conturi nou introduse

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE

106. Rezerve

1064. Rezerve de valoare justă[4] (P)

108. Interese minoritare[5]

109. Acțiuni proprii

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

11. REZULTATUL REPORTAT

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane (P)

1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea [5]

1514. Provizioane pentru restructurare

1515. Provizioane pentru pensii şi obligații similare

1516. Provizioane pentru impozite

1518. Alte provizioane

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv[6] **(A)**

2075. Fond comercial negativ [7] **(P)**

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenții de exploatare

7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri[15]

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile

7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe

---

[4] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
[5] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
[5] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
[6] Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.
[7] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
[15] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări şi protecție socială
7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ[16]